

Coordenador: Fernando Aurelio Zilveti  
Editor-chefe: Roberto Ferraz

ISSN 1415-8124

REVISTA

# DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

35



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

## A Provisoriedade dos Incentivos Fiscais – uma Abordagem Pragmática da Zona Franca de Manaus

### *The Temporariness of Tax Incentives – a Pragmatic Approach of the Manaus Free Trade Zone*

Carlos Augusto Daniel Neto

*Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. Doutorando em Direito Tributário pela USP. Conselheiro Titular da Terceira Seção de Julgamento do Carf.  
E-mail: carlosdanielneto@usp.br.*

#### *Resumo*

Este artigo tem o objetivo de justificar que através de uma abordagem pragmática das normas tributárias com finalidade indutora que instituem incentivos fiscais é possível identificar efeitos concretos que impõem uma alteração no regime jurídico deles. É possível que efeitos práticos sejam distintos daqueles planejados, alterando pragmaticamente o controle do benefício fiscal. No caso da Zona Franca de Manaus, pretende-se demonstrar que além dos efeitos de redução de desigualdades regionais, esse incentivo teve o efeito de proteção do meio ambiente que, por si, exerce uma função de bloqueio que afasta a provisoriedade típica do regime jurídico de gastos tributários.

*Palavras-chave:* incentivos fiscais, indução fiscal, abordagem pragmática, desenvolvimento econômico, Zona Franca de Manaus.

#### *Abstract*

This article aims to justify that through a pragmatic approach to tax rules with inducing purpose which establishes tax incentives it can be identified concrete effects that impose changes in the legal statute of them. It is possible that practical effects are different from those planned, pragmatically changing the control of the tax benefit. In the case of the Manaus Free Trade Zone, it is intended to demonstrate that in addition to the effect of reducing regional inequalities, this incentive had the environmental protection effect that in itself carries a blocking function that removes the typical provisional limitation from the legal regime of tax expenditures.

*Keywords:* tax incentives, fiscal induction, pragmatic approach, economic development, Manaus Free Trade Zone.

#### **Introdução**

A atividade tributária se desenvolveu e tem operado com plena consciência de sua instrumentalidade em relação a finalidades que vão muito além da simples repartição de encargos financeiros, relacionadas, mais das vezes, à realização de estados de coisas previstos em princípios constitucionais.

O fenômeno designado por *extrafiscalidade* corresponde precisamente a esta capacidade do tributo de influenciar a afetação de recursos na sociedade – seja através de um fomento da redistribuição de renda, seja para induzir escolhas econômicas dos contribuintes<sup>1</sup>.

A Constituição Federal de 1988 trouxe, em sua analítica posituação de princípios, um rol amplo e minucioso de finalidades que *devem ser* fomentadas através da atividade tributária, sempre que se revelar possível e viável, com destaque para os objetivos fundamentais da República (art. 3º da CF/1988) e os princípios que compõem a chamada Ordem Econômica (art. 170 da CF/1988).

Dentre esses objetivos e princípios, são visíveis compatibilidades materiais que refletem uma preocupação especial do constituinte com determinados estados de coisa a serem realizados pela ordem jurídica. A Constituição é expressa em prescrever como objetivo da República e princípio da Ordem Econômica a redução de desigualdades regionais (art. 3º, III e art. 170, VI, ambos da CF/1988).

A utilização do tributo como instrumento para a redução de desigualdades regionais – e para o alcance de qualquer outro efeito extrafiscal – pode ser realizada de duas formas: por agravamento da tributação ou por vantagens fiscais que abrandem o ônus tributário<sup>2</sup>. Dentre as vantagens, destacam-se os chamados *incentivos fiscais*, mecanismos de apoio e fomento de certas atividades e regiões, de característica marcadamente positiva<sup>3</sup>.

No Brasil, um conjunto de incentivos fiscais classicamente concebidos para a redução de desigualdades regionais foi a *Zona Franca de Manaus* (ZFM), estabelecida pelo Decreto-lei 288/1967, com inúmeros benefícios tributários para as empresas que se instalassem na região respectiva. Esses incentivos nasceram com prazo de validade, todavia, receberam sucessivas, e cada vez mais amplas, prorrogações, culminando na mais recente, determinada pela Emenda Constitucional 83/2014, que estendeu por 50 anos o prazo que, agora, findará apenas no longínquo ano de 2073.

Sucessivos aumentos no prazo da ZFM vão de encontro a uma característica natural dos incentivos para redução de desigualdades regionais: a *provisoriedade*. O raciocínio lógico, a partir daí, é de que essas prorrogações seriam contrárias ao regime jurídico dos incentivos fiscais para esta *finalidade* – o que poderia ser, sem longo esforço argumentativo, conduzido à defesa da sua inconstitucionalidade.

O que se pretende, neste trabalho, é sustentar que o regime jurídico dos incentivos fiscais não pode ser determinado *a priori* pela sua *finalidade*, refira-se ela à vontade do legislador ou a uma vontade objetivada da lei, mas que devem ser informados pragmaticamente, a partir dos *efeitos extrafiscais* gerados pela norma tributária.

<sup>1</sup> CARLOS, Américo Fernando Brás. *Impostos – teoria geral*, 3ª ed. Coimbra: Almedina, 2010, p. 30.

<sup>2</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 205-206.

<sup>3</sup> GRECO, Marco Aurélio. “ICMS – operações com destino a Zona Franca de Manaus – interpretação do art. 40 do ADCT – caráter conservativo a caráter dinâmico”. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas* v. 1, n. 3. São Paulo, 1993, p. 105.

Para além do objetivo específico de análise do regime jurídico dos incentivos fiscais, há intenção de relevar a chamada “ecologia da ação”, categoria epistemológica desenvolvida por Edgar Morin para uma compreensão pragmática das condutas humanas, buscando abarcar os diversos efeitos gerados para uma retrocompreensão do próprio ato.

Especificamente no caso da ZFM, a abordagem pragmática ajudará a compreender que, conquanto a *finalidade* de sua instituição tenha sido a redução de desigualdades regionais, ela conta entre seus *efeitos* com uma forte vocação à proteção ambiental no âmbito da Amazônia. A existência de uma *função protetiva*, e não exclusivamente *promocional*, serviria para redefinir o regime jurídico desses incentivos fiscais, sobretudo para afastar a necessidade de sua *provisoriidade*, em razão da sobrelevada importância que a proteção do meio ambiente tem entre os objetivos da República (art. 3º, II, da CF/1988) e os princípios da Ordem Econômica (art. 170, VI, da CF/1988).

### 1. A Consolidação dos Princípios da Ordem Econômica na Constituição Brasileira de 1988

O século XX foi marcado, no campo jurídico, pelo desenvolvimento de uma teoria da Constituição Econômica (*Wirtschaftsverfassung*) que culminou na positivação expressa (e não meramente implícita, identificável apenas a partir dos regimes jurídicos existentes<sup>4</sup>) de uma Ordem Econômica (*Wirtschaftsordnung*) no corpo das Constituições recentes, a começar pela mexicana de 1917 e a alemã de 1919<sup>5</sup>.

No Brasil, a Constituição Federal de 1934 inaugurou a tradição de positivação da Ordem Econômica, ainda que por muito tempo tais disposições tivessem sido interpretadas mais das vezes como normas meramente programáticas ou como uma mera descrição da economia da época<sup>6</sup>. Felizmente, as Cortes Superiores deixaram de lado compreensão retrógrada e passaram a, paulatinamente, construir uma jurisprudência garantidora de uma eficácia direta aos princípios insculpidos no art. 170 da Constituição de 1988.

O citado artigo traz, em seu *caput*, menção expressa à finalidade que deve orientar a compreensão e a aplicação dos princípios da Ordem Econômica, qual seja “assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social”, e para isso elenca um rol de princípios que indicam estados de coisa valorados pelo constituinte como essenciais ao alcance dessa finalidade<sup>7</sup>. Muitos dos princípios

<sup>4</sup> Sobre a existência de uma ordem econômica nas Constituições Liberais, vide GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)*, 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 71.

<sup>5</sup> COMPARATO, Fábio Konder. “Ordem econômica na Constituição de 1988”. *Revista de Direito Público* v. 23, n. 93. São Paulo, janeiro/março de 1990, p. 263.

<sup>6</sup> Prova disto é o ceticismo de Fábio Konder Comparato com o grau de aplicabilidade dessas normas, refêns de um Judiciário formalista e de uma leitura declaratória da proclamação de princípios do art. 170 da Constituição de 1988 (*Op. cit.*, pp. 264-265).

<sup>7</sup> São os princípios elencados no art. 170 da CF os seguintes: a soberania nacional, a propriedade privada, a função social da propriedade, a livre concorrência, a defesa do consumidor, a defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental

mencionados inclusive reiteram o conteúdo dos objetivos da República, elencados no art. 3º da CF, o que reforça o papel de proeminência ocupado por eles na ordem jurídica constitucional.

A compreensão correta desses princípios deve não apenas excluí-los de um altiplano constitucional meramente programático, de boas intenções, mas fomentar uma coerência substancial dos subsistemas constitucionais, especialmente o tributário, com as suas disposições. Nesse sentido, um dos pontos de partida desse trabalho envolve o reconhecimento dos princípios da Ordem Econômica como elementos fundamentais de uma sistematização material do Direito Tributário.

Humberto Ávila faz importantes colocação metodológicas nesse sentido, ao apontar a insuficiência da tradicional sistematização hierárquica e formal para abarcar a complexidade das relações entre normas jurídicas e propor, de forma *complementar* à sistematização tradicional, um modelo: (a) *circular* (com interações bidirecionais entre as normas de diferentes hierarquias); (b) *complexo* (com relações não apenas verticais, mas horizontais e entrelaçadas); (c) *gradual* (com graduação na observância dos critérios de sistematização material); e (d) cuja consequência preponderante está no *plano da eficácia* das normas<sup>8</sup>.

Como postulado dessa sistematização material, Ávila aponta a *coerência*, entendida como exigência de uma conexão de sentido entre as normas como condição de possibilidade de conhecimento a ser preenchida na interpretação dos textos normativos, exigindo que se atendam condições formais (ligadas à coerência e completude) e substanciais de coerência<sup>9</sup>. Para a investigação que se propõe, o segundo tipo deve ser mais bem desenvolvido.

A coerência substancial é condicionada positivamente pela existência de uma relação de dependência recíproca entre as proposições e pela existência de elementos comuns – quanto mais intensamente esses elementos estiverem presentes, tanto maior será a coerência sistêmica. Um corolário desse postulado de coerência é uma alteração nas relações entre as normas, atuando simultaneamente umas sobre as outras – nas palavras de Ávila, “a eficácia, em vez de unidirecional, é recíproca”<sup>10</sup>.

Os princípios, enquanto normas imediatamente finalísticas, prescrevendo um estado de coisas a ser perseguido, possuem uma *função eficaz interna*, isto é, atuam sobre outras normas e recebem destas influxos para uma definição recíproca de seu sentido. Ainda que exista uma *função eficaz externa* relativa à compreensão de fatos e provas, a exposição será reduzida à dimensão interna para que se compreendam os variados efeitos que podem gerar em diferentes níveis e funções<sup>11</sup>.

dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação, a redução das desigualdades regionais e sociais, a busca do pleno emprego, o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País, e o livre exercício de qualquer atividade econômica.

<sup>8</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*, 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 29.

<sup>9</sup> ÁVILA, Humberto. *Ibidem*, p. 30.

<sup>10</sup> ÁVILA, Humberto. *Ibidem*, p. 32.

<sup>11</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 97-102.

Explica Humberto Ávila que a *eficácia interna direta* traduz-se na atuação do princípio, sem intermediação ou interposição de outra norma, exercendo uma *função integrativa* de agregar elementos não previstos em subprincípios ou regras. Da mesma forma, podem os princípios apresentar uma *eficácia interna indireta*, quando dependa da interposição de outra norma, exercendo diversas funções: (a) *função definitória*, delimitando, com maior especificação, o comando mais amplo estabelecido por um sobreprincípio; (b) *função interpretativa*, mediando a interpretação de normas construídas a partir de textos expressos, restringindo ou ampliando seus sentidos; (c) *função bloqueadora*, afastando elementos expressamente previstos que sejam incompatíveis com o estado ideal de coisas a ser realizado; e (d) *função rearticuladora*, própria dos sobreprincípios, permitindo a interação entre os vários elementos que compõem o estado de coisas almejado<sup>12</sup>.

Em outra tipologia mais ampla, Tercio Sampaio Ferraz Junior apresenta três funções da *eficácia das normas*, que devem ser aferidas pra determinar a eficácia dela, podendo se apresentar simultaneamente na norma, em diferentes graus de intensidade. Em primeiro lugar, há a *função de bloqueio*, para normas que visam impedir ou cercear a ocorrência de comportamentos contrários aos seus preceitos; em segundo lugar, há a *função de programa*, que visa à realização de um objetivo, funcionando como um *telos* programático; e, por último, a *função de resguarda*, que visa à realização de um comportamento<sup>13</sup>.

Esta exposição, conquanto um pouco longa, calha para que o argumento se desenvolva de forma mais fluida adiante, mas, sobretudo, para evidenciar que os princípios da Ordem Econômica exercem sua eficácia interna sobre outras normas do ordenamento, restringindo seu sentido, incluindo novos elementos, articulando programas de ação etc.

Essa eficácia dos princípios do art. 170 da CF toma grande relevância especialmente ao informar o sistema constitucional tributário. Inúmeras são as decisões do Supremo Tribunal Federal em que se aplicam os princípios mencionados para justificar desigualdades tributárias de forma geral, como nos casos que envolvem empresas optantes do Simples, para estímulo às micro e pequenas empresas (e.g., RE 627.543, rel. min. Dias Toffoli, julgado em 30.10.2013), e para justificar incentivos tributários regionais. Por outro lado, o STF também realiza diretamente os princípios da Ordem Econômica, como nos casos em que anula benefícios tributários unilaterais dos Estados, que desequilibram a livre concorrência, nos vários julgados sobre guerra fiscal.

A pragmática desses princípios é farta nas Cortes Superiores<sup>14</sup>, mas nesse momento a análise será restrita a dois deles, já mencionados na introdução: a redução de desigualdades regionais e a proteção do meio ambiente.

<sup>12</sup> ÁVILA, Humberto. *Ibidem*, pp. 97-99.

<sup>13</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do Direito – técnica, decisão, dominação*, 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2012, pp. 168-169.

<sup>14</sup> Por todos, menciona-se trecho da ementa do RE 422.941: “A intervenção estatal na economia, mediante regulamentação e regulação de setores econômicos, faz-se com respeito aos princípios e fundamentos da Ordem Econômica. CF, art. 170. O princípio da livre iniciativa é fundamento da República e da Ordem econômica: CF, art. 1º, IV; art. 170. Fixação de preços em valores abai-



O *princípio da redução das desigualdades regionais* (art. 170, VII, da CF) pode ser compreendido como um corolário do chamado *federalismo solidário ou cooperativo*, existente na CF/1988, que exige não apenas uma cooperação entre os entes federados, mas alcança também as desigualdades de fato, buscando revertê-las em regiões e setores que, por condições econômicas diversas, estejam necessitadas de uma atuação direta ou indireta do Estado para recomposição de uma igualdade de possibilidades<sup>15</sup>.

Explica Grau que o enunciado desse princípio transpira o reconhecimento explícito de marcas que caracterizam a realidade nacional brasileira, em um quadro típico de subdesenvolvimento que, todavia, se pretende reverter. Através dela a Constituição postula um “rompimento do processo de subdesenvolvimento no qual estamos imersos e, em cujo bojo, pobreza, marginalização e desigualdades, sociais e regionais, atuam em um regime de causação circular acumulativa – são causas e efeitos de si próprias”<sup>16</sup>.

Conforme a lição de Schoueri, esse princípio atua em matéria tributária estabelecendo exceções à regra de uniformidade na imposição de tributos estabelecida no art. 151, I, da CF<sup>17</sup>, como se fez durante muito tempo em programas de desenvolvimento como Sudene e a Zona Franca de Manaus.

Por sua vez, o *princípio de defesa do meio ambiente* (art. 170, VI, da CF) se funda em uma política de desenvolvimento nacional sustentável, implicando que a dignidade humana e a justiça social almejadas pela Ordem Econômica devem ser alcançadas através de políticas ambientalmente adequadas. Em matéria tributária, esse princípio funciona principalmente, na lição de Gawel, como um instrumento de correção na alocação de recursos (*Allokationskorrektur*), internalizando os custos das externalidades negativas geradas pela atuação do agente econômico<sup>18</sup>.

Feita essa breve exposição sobre os princípios da Ordem Econômica da Constituição de 1988, com menção à eficácia e funções deles, deve-se abordar o tema da extrafiscalidade, para apresentar outro pilar do enfoque pragmático que se pretende desenvolver.

## 2. A Função Extrafiscal dos Tributos

A herança do pensamento liberal do século XVIII influenciou por muito tempo o pensamento econômico e financeiro relativo ao fenômeno tributário – a cobrança de tributos era vista sob a perspectiva exclusiva de uma fonte de receita

do mundo real e em desconformidade com a legislação aplicável ao setor: empecilho ao livre exercício da atividade econômica, com desrespeito ao princípio da livre iniciativa.”

<sup>15</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. “Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; e ZILVETI, Fernando Aurelio (coords.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, pp. 277-278. Cf. BERCOVICI, Gilberto. “Constituição e superação das desigualdades regionais”. In: GRAU, Eros Roberto; e GUERRA FILHO, Willis Santiago (orgs.). *Direito Constitucional – estudos em homenagem a Paulo Bonavides*. São Paulo: Malheiros, 2001, pp. 79-81.

<sup>16</sup> GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)*, 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 219.

<sup>17</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.* (nota 2), pp. 99-100.

<sup>18</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.* (nota 2), p. 97.

para o Estado, calcado no “mito da neutralidade da tributação”<sup>19</sup>, que inadmitia que escolhas econômicas dos contribuintes fossem estimuladas ou desestimuladas através da exação fiscal – a livre vontade do contribuinte era preservada sob o argumento de que ela era o motor da eficiência econômica e que, portanto, não deveria receber óbices de qualquer natureza.

A ideia do tributo como um *deadweight loss*<sup>20</sup> (um “peso morto” de pura ineficiência econômica) logo foi afastada diante da compreensão de que o mercado possuía falhas que comprometiam o seu funcionamento e que não poderiam ser sanadas sem uma intervenção do Estado<sup>21</sup>. Nesse contexto, o tributo passou a ser utilizado intensivamente para correção dessas falhas de mercado chegando ao *double dividends* apontado por Joseph Stiglitz<sup>22</sup>: por um lado é gerado um efeito arrecadatário e, por outro, um efeito de correção de falhas de mercado, favorecendo a prosperidade econômica.

Mais do que o duplo dividendo mencionado acima, a tributação com finalidades extrafiscais pode apresentar *triple dividends* (Stiglitz), como um tributo sobre a poluição das empresas, que teria os efeitos arrecadatário e de correção de falha de mercado (internalização de externalidades negativas) aliados a um efeito promocional do meio ambiente sustentável – o terceiro dividendo é precisamente a realização do estado de coisas ideal estipulado por um princípio constitucional<sup>23</sup>.

Observe-se que, ao se falar em uma função arrecadatária da tributação, a expressão deve ser tomada com cautela. Tomar por premissa uma função dessa natureza poderia conduzir ao raciocínio de que uma interpretação teleológica da norma tributária, diante das necessidades financeiras do Estado, deveria ser aquela que maximizasse a arrecadação<sup>24</sup>. Tal entendimento, todavia, não procede por partir da falsa premissa. Em rigor, a função fiscal das normas não está relacionada ao volume de arrecadação, mas ao *efeito* de distribuição equitativa dos encargos de acordo com os critérios de comparação fornecidos pela Constituição, especialmente pelo princípio da capacidade contributiva.

Por muito tempo, a doutrina tratou por consolidada a distinção entre normas tributárias fiscais e normas tributárias extrafiscais, a partir da finalidade com a qual elas eram postas no sistema jurídico, se arrecadar ou induzir condutas, respectivamente. Sobre isto, duas breves colocações devem ser apostas para clarificar a posição seguida no trabalho.

<sup>19</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. “Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade”. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2 – os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 141.

<sup>20</sup> Cf. STIGLITZ, Joseph. *Economics of the Public Sector*, 3a ed. Nova York: WW Norton, 1999, p. 111.

<sup>21</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.* (nota 2), pp. 72-78.

<sup>22</sup> Cf. STIGLITZ, Joseph. *Op. cit.*, p. 463.

<sup>23</sup> STIGLITZ, Joseph. *Reforming Taxation to Promote Growth and Equity*. Roosevelt Institute. Disponível em [http://rooseveltinstitute.org/sites/all/files/Stiglitz\\_Reforming\\_Taxation\\_White\\_Paper\\_Roosevelt\\_Institute.pdf](http://rooseveltinstitute.org/sites/all/files/Stiglitz_Reforming_Taxation_White_Paper_Roosevelt_Institute.pdf). Acesso em 16.6.2015, p. 6.

<sup>24</sup> LEHNER, Moris. “Consideração econômica e tributação conforme a capacidade contributiva. Sobre a possibilidade de uma interpretação teleológica de normas com finalidade arrecadatária”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; e ZILVETI, Fernando Aurelio (coords.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 146.



Em primeiro lugar, a distinção entre as duas espécies de norma tributária deve ser vista com ressalvas. Já em 1963, Alfredo Augusto Becker, em seu clássico *Teoria Geral do Direito Tributário*, observando o crescimento da utilização dos tributos para indução econômica, afirmara que as finalidades coexistiriam em todo e qualquer tributo, de modo consciente e desejado, e com maior ou menor prevalência em um dos sentidos<sup>25</sup>.

Diante disto, ainda restaria a questão de determinar qual seria a forma de identificar uma finalidade extrafiscal na norma tributária e, além disso, como determinar qual seria a finalidade preponderante. Sobre isto, Luís Eduardo Schoueri faz uma ampla catalogação de posições que se baseavam ora em um subjetivismo interpretativo, buscando e indicando elementos objetivos e subjetivos para alcançar a *mens legislatoris* e, assim, identificar a finalidade extrafiscal, e ora em um objetivismo, apontando da mesma forma elementos na lei para identificação de uma *mens legis* ou *vontade objetivada da lei*<sup>26</sup>.

Conquanto os autores tenham se esmerado no desenvolvimento de critérios para a identificação da finalidade extrafiscal, a discussão restou infrutífera. Sobre isso, Klaus Vogel afirma categoricamente que o insucesso se dá devido à inexistência de um critério que permite classificar os objetivos de uma lei tributária como principais e acessórios<sup>27</sup>. Prossegue a lição do mestre alemão apontando a impossibilidade dessa quantificação das finalidades para, então, afirmar que para a distinção entre tributos fiscais e extrafiscais pouco importa o escopo do legislador, mas sim a capacidade de a lei tributária gerar o efeito financeiro ou regulatório<sup>28</sup>.

É dizer, os efeitos da norma tributária podem se verificar independentemente da finalidade abstrata aposta à lei pelo legislador no momento da sua criação ou pelo intérprete no momento de sua compreensão<sup>29</sup>. Como ensina Vogel, qualquer norma tributária possui uma função (positiva ou negativa) de arrecadação (*Ertragsfunktion*), ao mesmo tempo em que podem coexistir simultaneamente outras três funções: (a) a função de distribuição da carga tributária (*Lastenausteilungsfunktion*), que se baseia em critérios constitucionais para repartir o ônus da sociedade de suprir as necessidades financeiras do Estado; (b) a função indutora, de estímulo ou desestímulo a escolhas econômicas do contribuinte; e (c) a função de simplificação<sup>30</sup>.

A compreensão da possibilidade de coexistência de funções em uma só norma tributária assume grande relevância para o seu controle, ponto central do

<sup>25</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*, 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 633.

<sup>26</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 17-24.

<sup>27</sup> VOGEL, Klaus. "Tributos regulatórios e garantia da propriedade no direito constitucional da República Federal da Alemanha". In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 546.

<sup>28</sup> VOGEL, Klaus. *Op. cit.*, pp. 546-547.

<sup>29</sup> ROCHA, Paulo V. Vieira da. "Fiscalidade e extrafiscalidade: uma análise crítica da classificação funcional das normas tributárias". *Revista Direito Tributário Atual* n. 32. São Paulo: Dialética e IBDT, 2014, p. 262.

<sup>30</sup> VOGEL, Klaus *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.* (nota 2), p. 27.

Direito Tributário, especialmente quando se verifica que qualquer alteração no critério de comparação dos contribuintes utilizado por uma norma pode modificar a sua função sem que haja qualquer perda de validade da norma – o controle dos efeitos conduz também à questão do controle dos critérios de comparação escolhidos pelo legislador tributário<sup>31</sup>.

Quanto ao ponto da relevância da abordagem pragmática, basta que se observe, como bem apontou Paulo Victor Vieira da Rocha, que a intenção do legislador, seja subjetiva ou objetivamente considerada, ou a vontade da lei, não afeta direitos fundamentais nem bens coletivos – o que fomenta a realização e a restrição de princípios pertinentes a direitos fundamentais do contribuinte e bens coletivos são os *efeitos pragmaticamente produzidos pela norma*<sup>32</sup>.

Ao definir estados de coisa ideais a ser buscados pela ordem jurídica, o Direito lança mão de estratégias de ação, realizadas através das regras jurídicas, para alcançar essas finalidades previstas. Todavia, ao contrário do que um pensamento causal e linear pode levar a crer, o campo da ação é bastante aleatório. Nesse momento intervém a categoria epistemológica da *ecologia da ação*.

Nas palavras de Edgar Morin, “desde o momento em que um indivíduo empreende uma ação, qualquer que seja ela, esta começa a escapar de suas intenções. Ela entra num universo de interações e finalmente o meio ambiente apossa-se dela num sentido que pode se tornar contrário ao da intenção inicial”<sup>33</sup>. As normas tributárias certamente não escapam dessa complexidade nem em relação à sua interação com o meio ambiente normativo e fático, tampouco em relação aos seus destinatários, que não operam como autômatos, agindo de forma programada para determinados estímulos.

Um exemplo claro de efeitos indutores que surgiram independentemente da intenção dos responsáveis pela criação de um tributo foi a chamada *Window Tax*, um imposto sobre a propriedade criado em 1696, na Inglaterra, tendo por base de cálculo a quantidade de janelas existentes na casa<sup>34</sup>.

Apesar de pensada com uma finalidade puramente arrecadatória, esse tributo gerou distorções profundas na alocação de recursos e nas escolhas econômicas dos contribuintes, com efeitos marcantes sobre a arquitetura dos prédios, que praticamente deixaram de ter janelas, mas com danos muito maiores à saúde pública, sobretudo em razão das doenças que passaram a se desenvolver no interior das casas em razão da falta de ventilação e iluminação externa – o efeito foi tão grave a ponto de médicos no século XIX culparem a *Window Tax* por epidemias de febre tifoide ocorridas na Inglaterra<sup>35</sup>.

Portanto, fica claro que uma norma tributária, quando posta em um ambiente de complexidades da realidade, pode assumir novas configurações, gerando efeitos imprevisíveis e indesejados pelo ator – de modo que apenas uma abor-

<sup>31</sup> ROCHA, Paulo V. Vieira da. *Op. cit.*, p. 262.

<sup>32</sup> ROCHA, Paulo V. Vieira da. *Ibidem*, p. 265.

<sup>33</sup> MORIN, Edgar. *Introdução ao pensamento complexo*. Porto Alegre: Sulina, 2011, pp. 80-81.

<sup>34</sup> Cf. OATES, Wallace E.; e SCHWAB, Robert M. “The Window Tax: a Case Study in Excess Burden”. *Journal of Economic Perspectives* v. 29, n. 1, 2015, pp.163-180.

<sup>35</sup> OATES, Wallace E.; e SCHWAB, Robert M. *Op. cit.*, p. 167.

dagem pragmática da norma tributária permite um controle maior dos efeitos por ela gerados<sup>36</sup>.

Por fim, deve-se fazer breve menção às técnicas de indução por normas tributárias. Sobre isso, Norberto Bobbio afirmava há muito que a mudança do perfil do Estado, com a assunção das funções de garantidor de direitos fundamentais e regulador da ordem econômica, conduziu a um emprego cada vez maior de técnicas de encorajamento em acréscimo ou substituição às técnicas tradicionais de desencorajamento (as sanções), ganhando relevo a ideia de sanções positivas ou premiaias<sup>37</sup>.

Sem pretender esgotar o tema, Luís Eduardo Schoueri menciona, especificamente para o Direito Tributário, as técnicas de agravamento e vantagem<sup>38</sup>. Pela primeira, a norma tributária torna mais oneroso um comportamento indesejado, implicando um aumento de custos ao contribuinte que pretender realizá-lo, a segunda age no sentido de desonerar os custos econômicos de determinadas escolhas do contribuinte, como forma de incentivo a certas práticas, muitas.

Dentre as diversas modalidades de vantagens fiscais que podem gerar efeitos indutores, interessa ao desenvolvimento desse trabalho a figura dos *incentivos fiscais*, que serão tratados com mais vagar no tópico seguinte.

### 3. Incentivos Fiscais e o seu Regime Jurídico

Tão antigo quanto o tributo é a utilização de benefícios ou gastos tributários (*tax expenditures*) – Charles Adams aponta que no Egito antigo já havia a prática de concessão de remissão de impostos em tempos de secas prolongadas e outras crises de produção e abastecimento<sup>39</sup>. Todavia, a definição de gastos tributários não é pacífica. A doutrina aponta alguns elementos presentes nas diversas tentativas de elencar o que lhe é essencial: (a) redução do montante recolhido do tributo; (b) quebra da igualdade formal, com benefícios apenas a uma parcela dos contribuintes; (c) desvio em relação à estrutura básica do tributo; e/ou (d) perseguição de objetivos que poderiam ser alcançados por meio dos gastos públicos diretos<sup>40</sup>.

Stanley Surrey, por exemplo, aponta que os *tax expenditures* correspondem a provisões tributárias especiais que representam gastos governamentais para atingir objetivos sociais e econômicos, podendo se manifestar de diversas formas, como deduções, créditos, exclusões, isenções, diferimentos etc.<sup>41</sup> Dentro do gêne-

<sup>36</sup> FOLLONI, André. “Isonomia na tributação extrafiscal”. *Revista Direito GV* v. 10, n. 1, junho de 2014, p. 205.

Cf. FOLLONI, André. *Ciência do Direito Tributário no Brasil – críticas e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 280-283.

<sup>37</sup> BOBBIO, Norberto. “A função promocional do Direito”. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do Direito*. Trad. Daniela Versiani. Barueri: Manole, 2007, p. 2.

<sup>38</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.* (nota 2), pp. 203-209.

<sup>39</sup> ADAMS, Charles. *For Good and Evil – the impact of taxes on the course of civilization*, 2ª ed. Nova York: Madison Books, 2001, pp. 7-8.

<sup>40</sup> PELLEGRINI, J. A. *Gastos tributários: conceitos, experiência internacional e o caso do Brasil*. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/Conleg/Senado, outubro de 2014, p. 6. Disponível em [www.senado.leg.br/estudos](http://www.senado.leg.br/estudos). Acesso em 15.6.2015.

<sup>41</sup> SURREY, Stanley S. “Tax incentives as device for implementing government policy: a comparison with direct government expenditures”. *Harvard Law Review* v. 83, n. 4, fevereiro de 1970, p. 706.

ro mencionado, o mesmo autor define a espécie dos incentivos fiscais como aqueles gastos tributários que induzem certas atividades ou comportamentos em resposta ao benefício monetário disponível, colocando o *efeito indutor* como elemento essencial da diferença específica entre o gênero e esta espécie – todavia, o próprio Surrey reconhece que o efeito indutor está presente em praticamente todos os gastos tributários, o que contribui para nublá-la a distinção entre as duas figuras<sup>42</sup>.

Sem pretender aprofundar essa distinção, entende-se, na linha proposta por Souto Maior Borges, que o que define a essência do incentivo fiscal é o perfil finalístico (*rectius* eficaz) de indução, e não o instrumento técnico-jurídico através do qual essa indução é contemplada<sup>43</sup>.

Ainda nessa linha é a posição esposada por Adilson Rodrigues Pires, ao sustentar uma definição de incentivos fiscais como instrumentos de desoneração financeira, de caráter provisório, aprovados pelo ente político competente para instituir o tributo através de veículo legislativo específico, e com o propósito de estimular o surgimento de relações jurídicas de cunho econômico<sup>44</sup>.

No direito positivo brasileiro, encontram-se algumas tentativas do legislador de positivizar uma definição de benefício tributário. Inicialmente, observe-se que a Constituição de 1988 tangenciou o tema no parágrafo 6º do seu art. 165, determinando que “o projeto de lei orçamentária seja acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia” – observa-se claramente que redação não gozou da melhor técnica, dissociando figuras jurídicas que pertencem ao mesmo gênero de benefícios tributários. De forma a clarificar o conteúdo da expressão, a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) de 2012 (Lei 12.465/2011) trouxe em seu art. 89, parágrafo 2º, a seguinte definição:

“§ 2º São considerados *incentivos ou benefícios de natureza tributária*, para os fins desta Lei, os gastos governamentais indiretos decorrentes do sistema tributário vigente que *visem atender objetivos econômicos e sociais, explicitados na norma que desonera o tributo, constituindo-se exceção ao sistema tributário de referência e que alcancem, exclusivamente, determinado grupo de contribuintes, produzindo a redução da arrecadação potencial e, consequentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte.*” (Destaque nossos)

Tal definição não discrepa<sup>45</sup> (apesar de trazer elementos adicionais) daquela trazida pelo parágrafo 1º do art. 14 da Lei Complementar 101/2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, que define os benefícios fiscais (denominando-os impropriamente como renúncia) da seguinte forma: “§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em cará-

<sup>42</sup> SURREY, Stanley S. *Op. cit.*, p. 711.

<sup>43</sup> BORGES, José Souto Maior. “Incentivos fiscais e financeiros”. *Revista Trimestral de Direito Público* n. 8. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 105.

<sup>44</sup> PIRES, Adilson Rodrigues. “Incentivos fiscais e desenvolvimento econômico”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário – estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 1.111.

<sup>45</sup> Sobre a interação normativa entre a definição da LDO e a da LRF, cf. PELLEGRINI, J. A. *Op. cit.*, *passim*.

ter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.”

Entende-se aqui que a definição de benefícios fiscais criada pela Lei 12.465/2011 vincula apenas a União, dado o caráter de lei federal, devendo os Estados, os Municípios e o Distrito Federal submeterem-se apenas à definição da Lei de Responsabilidade Fiscal, lei complementar e, portanto, de abrangência nacional. Como o caso em análise envolve um benefício de ordem federal, utilizar-se-á a definição da LDO.

Observe-se que a definição trazida pela LDO traz em seu bojo todos os elementos apontados pela doutrina como definidores dos gastos tributários: estabelecimento de diferenciação entre contribuintes, perseguição de finalidades econômicas e sociais, exceção ao regime tributário de referência (ou “normal”) e redução do montante de tributo arrecadado ou aumento da disponibilidade econômica do contribuinte.

Em relação à necessidade de redução da arrecadação para a configuração de um incentivo, entende-se que esta propriedade deve ser vista *cum grano salis*, haja vista que existem formas de criar vantagens jurídicas pra certos grupos, induzindo condutas, sem que se reduza diretamente a carga fiscal a que eles se submetem, como parcelamentos de débitos, prazos mais amplos para o pagamento, ou redução ou simplificação de deveres instrumentais – figuras que se subsumiriam a um sentido lato de incentivos fiscais<sup>46</sup>.

Poder-se-ia argumentar também que a redação da definição estabeleceria como elemento para a definição do regime jurídico e de controle dos benefícios fiscais a existência de uma finalidade expressa no texto da lei, ao prescrever que eles devem “atender objetivos econômicos e sociais, explicitados na norma que desonera o tributo”, afirmando *contrario sensu* que o atendimento de objetivos econômicos e sociais *não explicitados na norma* não seria suficiente para qualificar a norma como um benefício fiscal.

Tal leitura, todavia, parece se apegar a uma literalidade que conduz a uma clara incoerência – e sobre isto sempre vale a lembrança da lição de Carlos Maximiliano, ao afirmar que “Deve o Direito ser interpretado inteligentemente: não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter conclusões inconsistentes ou impossíveis.”<sup>47</sup>

De fato, em se sustentando esse entendimento, estar-se-ia convalidando que um incentivo fiscal criado expressamente para a realização da finalidade constitucional *a*, ainda que seus efeitos tenham em grande monta realizado a finalidade *b* (igualmente constitucional), teria seu regime jurídico e seus parâmetros de controle estritamente cingidos à primeira finalidade, expressa, posto que a segunda tenha gerado efeitos indutores relevantes. Tal posição não se coaduna com a abordagem pragmática que fundamenta o desenvolvimento desse estudo, tampouco com as noções mais básicas de hermenêutica jurídica.

<sup>46</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo*. São Paulo: Almedina, 2014, pp. 129-130.

<sup>47</sup> MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*, 18ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 166.

Parece, sim, que a expressão “explicitados na norma que desonera o tributo” lá se encontra muito mais por uma questão de proteção do contribuinte, visando evitar que privilégios tributários sejam concedidos arbitrariamente, através da exigência de que o gasto tributário seja reconduzido expressamente a uma finalidade constitucional relevante.

Não se pode converter uma expressão legal de proteção da igualdade tributária dos contribuintes contra privilégios fiscais sem fundamento em uma barreira à proteção desses mesmos contribuintes contra efeitos indutores desproporcionais gerados de forma acidental ou sem menção expressa no texto legal – estar-se-ia convertendo um escudo do contribuinte em uma espada para o Fisco.

Da mesma forma que a tributação está sujeita a um rígido controle legal, os incentivos fiscais, enquanto seu avesso<sup>48</sup>, também estão sujeitos a parâmetros de controle, como forma de defender os interesses públicos, proteger os contribuintes contra desigualdades arbitrárias e injustificadas e conter os efeitos sociais e econômicos dessas normas. O controle dos incentivos fiscais pode ser analisado sob três pontos de vista diferentes: o agente, o instrumento e os parâmetros. Conquanto todos sejam igualmente relevantes, o artigo estreitará a atenção ao último deles.

Sob a perspectiva dos parâmetros de controle dos incentivos fiscais, apontada por Celso de Barros Correia Neto, destaca-se, a distinção entre: (i) *parâmetros genéricos*, aqueles que regulam a atividade impositiva, mas que também se aplicam à concessão de incentivos, como a legalidade e a isonomia (dos quais não se ocupará o artigo); e (ii) *parâmetros específicos*, que são relativos exclusivamente aos incentivos fiscais, subdividindo-se em quatro parâmetros: (a) de forma; (b) de transparência; (c) de impacto financeiro-orçamentário; e (d) de vigência, que mais interessa ao ponto que se pretende sustentar<sup>49</sup>.

O controle da *forma* está presente na exigência constitucional de veículos normativos específicos para a concessão dos incentivos fiscais, a exemplo da prescrição expressa do art. 150, parágrafo 6º, da CF<sup>50</sup>, que exige que os mesmos sejam veiculados através de lei específica (e exclusiva para a matéria) do ente competente. Outro exemplo disso é o dispositivo constitucional no art. 155, parágrafo 2º, XII, *g*, que estabelece a obrigatoriedade de uma deliberação conjunta dos Estados, através do Confaz, para a concessão de incentivos fiscais no âmbito do ICMS.

A exigência de uma lei específica e com exclusividade no trato da matéria se dá em favor do contribuinte, como forma de protegê-lo da discricionariedade legislativa e da concessão de privilégios fiscais, razão pela qual Tercio Sampaio Ferraz Junior afirma que a exclusividade legislativa é um instrumento em favor da sistematicidade orgânica da disciplina dos incentivos fiscais<sup>51</sup>.

<sup>48</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. *Op. cit.*, pp. 21-22.

<sup>49</sup> *Ibidem*, pp. 216-217.

<sup>50</sup> “§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, *g*.”

<sup>51</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, Estado, direitos humanos e outros temas*. Barueri: Manole, 2007, p. 52.



O segundo controle, de *transparência* do incentivo fiscal, é derivado da disposição do art. 165, parágrafo 6º, da CF, citado alhures, que obriga à identificação e quantificação dos incentivos fiscais no projeto de lei orçamentária. Essa transparência não é importante apenas no plano nacional, para fins de controle de gastos públicos, mas faz parte das recomendações da OCDE para os Estados-membros, através do documento *Transparência Fiscal – as Melhores Práticas da OCDE*<sup>52</sup>, até mesmo como forma de controle dos subsídios, tema de rígido controle desse órgão.

A transparência acaba sendo relevante para o terceiro tipo de controle, relativo ao *impacto orçamentário* do incentivo fiscal sobre as contas do ente federado, conforme previsão do art. 14 da LRF<sup>53</sup>. Essa lei introduziu uma nova variável no processo de formulação da política tributária, representada pela submissão forçada do agente público às restrições orçamentárias e financeiras do Erário<sup>54</sup>, revelando-se como manifestação de atenção do legislador com a manutenção de uma gestão fiscal coerente com os custos do Estado e o controle de políticas públicas<sup>55</sup>.

Por fim, o último parâmetro de controle, e aquele que mais interessa à análise, é o *temporal*, ou chamado controle de vigência<sup>56</sup>. De modo geral, como ficou claro nas definições de gastos tributários e incentivos fiscais, há uma recorrente atenção da doutrina em afirmar a temporalidade dos mesmos, isto é, a necessidade da existência de um prazo de duração determinado.

Ora, a ideia de uma vigência determinada surge como uma decorrência lógica da *finalidade* com que os incentivos fiscais são criados. Os incentivos mencionados são instrumentos de um planejamento estatal e são criados a partir de um prognóstico legislativo, uma projeção de eficácia externa ideal, que alcançará o estado de coisas pretendido pelo sistema jurídico constitucional<sup>57</sup>. Sob esta perspectiva, o controle material desses instrumentos de indução econômica passa *preliminariamente* pelo exame da relação de *causalidade* entre essa prognose e a finalidade pretendida<sup>58</sup>.

<sup>52</sup> Cf. “Transparence Budgetaire – Les Meilleures Pratiques de l’OCDE”. Documento disponível em [www.oilis.oecd.org](http://www.oilis.oecd.org).

<sup>53</sup> “Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I – demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II – estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

<sup>54</sup> PUREZA, Maria Emília Miranda. *Disciplinamento das renúncias de receitas federais – inconsistências no controle dos gastos tributários*. Brasília: Câmara dos Deputados, 2007, p. 9. Disponível em <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/orcamentouniao/estudos/2007/Estudo052007.pdf>. Acesso em 15.6.2015.

<sup>55</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. *Op. cit.*, pp. 233-234.

<sup>56</sup> *Ibidem*, p. 227.

<sup>57</sup> *Ibidem*, p. 172.

<sup>58</sup> Cf. MENDES, Gilmar Ferreira. “Controle de constitucionalidade: hermenêutica constitucional e revisão de fatos e prognoses legislativos pelo órgão judicial”. *Revista Jurídica Virtual* v. 2, n. 8, ja-

Retomando a tipologia de funções normativas, assume o incentivo uma *função de programa*, enquanto instrumento de realização da finalidade proposta pelo legislativo ao estabelecer o benefício. Isso fica especialmente claro quando se considera o *princípio da redução de desigualdades regionais*: a força normativa desse princípio e seu papel constitucional pressupõem um estado de coisas específico, que reflita uma desigualdade, baseada em um critério constitucionalmente aceito, entre duas regiões do País. Observe-se que não há um único critério de desigualdade, mas vários aptos a justificar atuações positivas dos entes federados para eliminação dessa discrepância, com fundamento no suprarreferido princípio.

Naturalmente, o princípio em comento tem por escopo a quebra do *regime de causação circular acumulativa*<sup>59</sup> do processo de subdesenvolvimento, mencionada por Eros Grau, de modo que a instituição de um incentivo fiscal que vise encerrar a desigualdade regional existente certamente há que se fazer seguida – pelo menos no plano da prognose legislativa – por redução paulatina da mesma, até atingir (idealmente) um estado de igualdade entre as regiões, hipótese em que cessariam os efeitos normativos do incentivo, exaurida a sua função de programa.

Todo esse raciocínio serviu para ilustrar o controle de vigência dos benefícios fiscais e o seu papel relacionado à função de programa desse instrumento tributário. Pode-se dizer, de certa forma, que a provisoriedade dos incentivos é um empenho da eficiência prática da medida – noutros termos, é a garantia de uma fundada relação de instrumentalidade entre o meio e o fim. Caso contrário, se instituídos de forma perene, podem acabar por assumir o formato de benesse eterna<sup>60</sup>, com uma conformação do benefício aos custos de atuação dos agentes econômicos, que desconsiderarão os estímulos para a realização do programa constitucional.

Em razão disso, as leis de diretrizes orçamentárias têm reiteradamente veiculado disposições de teor semelhante ao do art. 109, parágrafo 5,<sup>o</sup> da Lei 13.080/2014 (Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2015)<sup>61</sup>, estabelecendo prazo máximo de cinco anos para a manutenção de incentivos fiscais – prazo este que, todavia, não vem sendo observado em nenhuma das esferas de governo.

Ainda que a CF traga em seu art. 165, parágrafo 2<sup>o</sup><sup>62</sup>, a menção expressa da possibilidade da LDO para dispor sobre “alterações na legislação tributária”, não pode norma infraconstitucional limitar a possibilidade de concessão de incentivos fiscais que, enquanto “anverso da moeda” do poder de tributar, tem seu fun-

neiro de 2000, pp. 16-1. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/revista/Rev\\_08/cont\\_constitucionalidade.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_08/cont_constitucionalidade.htm). Acesso em 18.6.2015.

<sup>59</sup> GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)*, 13<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 219.

<sup>60</sup> PUREZA, Maria Emília Miranda. *Op. cit.*, p. 13.

<sup>61</sup> “§ 5<sup>o</sup> Os projetos de lei aprovados ou medidas provisórias que resultem em renúncia de receita em razão de concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária, financeira, creditícia ou patrimonial, ou que vinculem receitas a despesas, órgãos ou fundos, deverão conter cláusula de vigência de, no máximo, cinco anos.”

<sup>62</sup> “§ 2<sup>o</sup> A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.”

damento nas mesmas normas de competência tributária que o exercício impositivo, somente encontrando limitação naquilo que a própria Constituição restringiu. Pode-se dizer, com Celso de Barros Correia Neto, que a referida disposição, sem possibilidade de se efetivar, torna-se um solene lembrete de que os benefícios tributários precisam de revisões periódicas<sup>63</sup>.

Concluído este esboço explicativo dos incentivos fiscais e alguns de seus parâmetros de controle, pode-se agora enfrentar diretamente a problemática da provisoriedade da Zona Franca de Manaus.

#### 4. A Zona Franca de Manaus: entre seus Fins e Efeitos

A *Zona Franca de Manaus* foi criada em 1967, através do Decreto-lei 288/1967, que logo em seu art. 1º apressou-se em defini-la como “uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento”. Sua criação se deu no contexto da chamada Operação Amazônia, sob os auspícios do mote nacionalista “Integrar para não entregar” e com finalidades *expressas* de desenvolvimento regional e transnacionalização do capital<sup>64</sup>.

Na forma como foi prescrita sua constituição na legislação, a ZFM se configurava inequivocamente como um incentivo fiscal estritamente relacionado com a redução de desigualdade regional, buscando estimular a economia da região em todos os setores econômicos (agropecuária, indústria e comércio), inclusive com a previsão expressa de um prazo de 30 anos de vigência dos incentivos fiscais concedidos – um prazo extremamente longo desde o início, que reflete a visão do governo federal com a eficiência da medida e com o tempo que levaria para o alcance de condições de igualdade.

Para atrair agentes econômicos, o governo estabeleceu isenções sobre diversos impostos federais, estaduais e municipais, incluindo também taxas e contribuições sociais<sup>65</sup>, além da concessão de terrenos a preços módicos (para não dizer simbólicos) e desenvolvimento de infraestrutura urbana, tudo isso com o objetivo de excluir grande parte dos custos das atividades econômicas e, com isso, estimular investimentos na região<sup>66</sup>.

Apesar das grandes vantagens econômicas, o desenvolvimento não foi suficiente para gerar a igualdade regional pretendida, sobretudo em razão dos custos adicionais gerados pela infraestrutura deficiente para o escoamento da produção e para importação de insumos de produção, o que exigiu que o prazo de vigência dos incentivos fosse ampliado em 1986, através do art. 1º do Decreto 92.560, que estendeu por dez anos o prazo que valeria até o ano de 1997. Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, a Zona Franca de Manaus teve nova modifica-

<sup>63</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. *Op. cit.*, p. 230.

<sup>64</sup> SERÁFICO, J.; e SERÁFICO, M. “A Zona Franca de Manaus e o capitalismo no Brasil”. *Revista de Estudos Avançados* v. 19, n. 54. São Paulo: IEA/USP, 2005, p. 101.

<sup>65</sup> O rol detalhado de todos os incentivos fiscais abrangidos está na Cartilha de Incentivos Fiscais, editada pela Suframa, disponível em [http://www.suframa.gov.br/noticias/arquivos/Cartilha\\_Incentivos\\_Fiscais\\_PORT\\_VF\\_04\\_10\\_2014.pdf](http://www.suframa.gov.br/noticias/arquivos/Cartilha_Incentivos_Fiscais_PORT_VF_04_10_2014.pdf).

<sup>66</sup> SERÁFICO, J.; e SERÁFICO, M. *Op. cit.*, p. 103.

ção na sua vigência, desta vez por meio do art. 40 do ADCT, que prorrogou por 25 anos, até o ano de 2013. Em 2003 ocorreu a edição da Emenda Constitucional 42, que modificou o art. 42 do ADCT para acrescentar mais dez anos no prazo (estendendo-o até 2023) e, em 2014, a Emenda Constitucional 83/2014 prorrogou o efeito dos incentivos da ZFM por 50 anos, até o ano de 2073.

Não faz sentido alongar mais a exposição sobre a história ou sobre as minúcias da ZFM. O que importa aqui é ter claro que, na sua gênese, esse conjunto de incentivos fiscais foi produto de um prognóstico do governo federal que, legislando daquela forma, estipulou um meio abstratamente capaz de atingir a finalidade de uma redução nas desigualdades regionais.

Todavia, como frisado no início do trabalho, as intenções do legislador não afetam direitos fundamentais nem bem coletivos – estes são atingidos apenas pelos efeitos das normas. Nesse caso, é notória a *função de programa* assumida por esse incentivo fiscal. A configuração desse benefício, sobretudo pelo seu efeito primário, evoca os parâmetros de controle que já foram mencionados, especialmente o *controle da vigência ou provisoriedade*, em vista de sucessivas (e cada vez mais longas) prorrogações que equivalem, em termos práticos, à perenidade da medida.

A existência de sucessivas prorrogações vai à contramão da lógica que deve orientar os incentivos para redução de desigualdades regionais. Como evidencia Catão, esses incentivos são destinados à promoção de determinadas atividades econômicas na região deficitária, com a finalidade de, durante um *período provisorio*, dar competitividade à sua produção, permitindo o desenvolvimento econômico<sup>67</sup>. Na mesma linha, Heleno Taveira Tórres pontua que o incentivo fiscal deve almejar atingir os benefícios que lhe orientaram a criação e fundamentaram a sua validade jurídica<sup>68</sup>, evidenciando que incentivos fiscais com função de programa, se bem executados, *devem ter* início, meio e fim.

Rompido o compromisso de um incentivo fiscal com a sua eficiência no alcance de uma determinada finalidade através da sua consolidação temporal, encontra-se igualmente minada a sua própria legitimidade constitucional – a exceção à uniformidade nacional na tributação e à igualdade tributária não se baseia exclusivamente na existência de uma diferença fática existente entre dois sujeitos (tomados de forma ampla). Mais do que isso, é necessário que haja uma finalidade para o tratamento diferenciado e, mais ainda, o estabelecimento de uma relação fundada e conjugada entre este e aquele, como forma de garantir a eficiência da discriminação realizada<sup>69</sup>.

O Supremo Tribunal Federal consolidou no julgamento da ADI 875<sup>70</sup> a posição de que um incentivo financeiro dado a um ente federado com a finalidade

<sup>67</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 73.

<sup>68</sup> Cf. TÓRRES, Heleno Taveira. “Incentivos fiscais na Constituição e o ‘Crédito-prêmio do IPI””. *Revista Direito Tributário Atual* n. 18. São Paulo: Dialética e IBDT, 2005, p. 79.

<sup>69</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*, 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, *passim*.

<sup>70</sup> “Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI n. 875/DF, ADI n. 1.987/DF, ADI n. 2.727/DF e ADI n. 3.243/DF). Fungibilidade entre as ações diretas de inconstitucionalidade por ação e por omissão. Fundo de Participação dos Estados – FPE (art. 161, inciso II, da Constituição). Lei Comple-

de redução de desigualdades regionais deixa de ser legítimo, tornando-se inconstitucional se verificado *a posteriori* que alguma mudança das circunstâncias fáticas minou o efeito prognosticado para aquela norma. No caso, foi declarada a inconstitucionalidade (sem pronúncia da nulidade) da Lei Complementar 62/1989, que estipulava os critérios de rateio do Fundo de Participação dos Estados, com base na alteração do panorama econômico em relação àquele que justificava os índices adotados para a repartição de receitas, existente há 20 anos.

Ainda que o precedente citado se refira a incentivos financeiros, o exemplo calha por envolver o mesmo princípio da ordem econômica, aplicando-se o raciocínio *mutatis mutandis* ao caso da ZFM. Esse controle material das leis de incentivo fiscal há de ser feito através do postulado da proporcionalidade<sup>71</sup>, especialmente através da demonstração de inadequação da medida em relação à realização do estado de coisas projetado pela ordem constitucional.

Esse não é o único ponto de similitude entre os dois casos. Tratam-se ambos de incentivos que, conquanto não estejam mais aptos a atingir a finalidade para a qual foram criados, a sua manutenção deve ser mantida sob risco de projetar efeitos ainda piores.

No voto proferido pelo Ministro Gilmar Mendes, na ADI 875, ele ilustra seu argumento com um caso julgado pelo *Bundesverfassungsgericht*<sup>72</sup>, a respeito do pagamento dos funcionários públicos. Nesse processo de recurso constitucional (*Verfassungsbeschwerde*) a lei que fixava o salário mínimo não atendia a todas as exigências constitucionais, configurando-se como um típico caso de *inconstitucionalidade por omissão parcial da norma*, cuja consequência normal seria a suspensão de aplicação da norma e posterior cassação. Reconhece o Ministro que se trata de um caso em que a própria Constituição exige a aplicação da lei, mesmo após a pronúncia de sua inconstitucionalidade, até a promulgação de uma nova lei, em razão dos resultados nefastos que pode gerar a ausência da mesma.

O que ocorre, nesse caso, é uma sutil alteração na *função eficaz* da norma, em razão da alteração das condições fáticas existentes. Criada inicialmente com *função de programa*, uma vez verificado que a medida não apresenta mais eficiência para o escopo pretendido posto que sua retirada gerasse efeitos indesejados pela Constituição, a norma passa ter, sob uma perspectiva pragmática, uma *função de resguardo*<sup>73</sup>, com o objetivo de proteger não apenas direitos já existentes, mas manter o *status quo* consolidado.

mentar n. 62/1989. Omissão inconstitucional de caráter parcial. Descumprimento do mandamento constitucional constante do art. 161, II, da Constituição, segundo o qual lei complementar deve estabelecer os critérios de rateio do Fundo de Participação dos Estados, com a finalidade de promover o equilíbrio socioeconômico entre os entes federativos. *Ações julgadas procedentes para declarar a inconstitucionalidade, sem a pronúncia da nulidade, do art. 2º, incisos I e II, §§ 1º, 2º e 3º, e do Anexo Único, da Lei Complementar n. 62/1989, assegurada a sua aplicação até 31 de dezembro de 2012.* (ADI 875, Relator: Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 24.2.2010)

<sup>71</sup> ÁVILA, Humberto. "A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade". *Revista Diálogo Jurídico* v. 1, n. 4. Salvador: CAJ – Centro de Atualização Jurídica, julho de 2001. Disponível em <http://www.direitopublico.com.br>. Acesso em 17.6.2015.

<sup>72</sup> BVerfGE, 8, 1 (19).

<sup>73</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. "Constituinte – regras para a eficácia constitucional". *Revisita de Direito Público* n. 76. São Paulo, 1985, pp. 67-69.

Trata-se de uma situação absolutamente similar à Zona Franca de Manaus. O PIB do Estado do Amazonas está praticamente estagnado, com uma contribuição reduzida para o PIB nacional que se mantém ao longo da última década. Em 2002 e 2003, o PIB estadual representou 1,5% do PIB brasileiro; em 2004 e 2005, subiu para 1,6%; em 2006, alcançou o pico de 1,7%, para voltar a 1,6% em 2007 e a 1,5% em 2008 e 2009<sup>74</sup>. Esse dado deixa claro que a eficiência do programa de incentivos para a manutenção do crescimento deve ser posta em xeque, sem perder de vista que a sua revogação geraria profundos problemas econômicos – até certo ponto intuitivos – como desemprego em massa e esvaziamento da região, depauperação do parque industrial etc.

Em razão disso, torna-se imperativa, por questão de razoabilidade, a realização do *princípio da redução de desigualdades regionais* não apenas através de condutas que caminhem na direção de uma igualdade, mas também da vedação de condutas que agravem ainda mais as desigualdades existentes.

Avançando no tema, e retomando as lições de Schoueri, uma abordagem pragmática da extrafiscalidade muda o foco de análise das normas tributárias de sua finalidade para os seus efeitos indutores, a partir da estratificação dos efeitos gerados por elas<sup>75</sup>, para a sua investigação e controle. Ainda que o legislador positive finalidades expressas para uma determinada norma tributária, e que ela efetivamente gere efeitos compatíveis com a intenção do legislador, é possível que outras consequências surjam, como manifestações de um ato em um ambiente de complexidade.

Na feliz expressão de Morin, “desde o momento em que um indivíduo empreende uma ação, qualquer que seja ela, esta começa a escapar de suas intenções”<sup>76</sup>, isto é, ainda que a prognose legislativa fosse fundada em uma reflexão racional, é plenamente possível que as circunstâncias fáticas conduzam àquele instrumento efeitos imprevistos e, às vezes, indesejados.

Diante de efeitos previstos e imprevistos, não podem o Judiciário e a dogmática se limitar ao controle da norma tributária indutora de acordo com a causalidade jurídica projetada pela intenção do legislador – basta que se rememorem os efeitos tão imprevisíveis quanto negativos da *Window Tax*. O controle dessas normas não deve passar apenas por um controle abstrato da finalidade, mas também por um controle concreto dos efeitos, a partir da relação entre estes e os estados de coisa ideais prescritos pelos princípios constitucionais.

A ideia de efeitos não previstos pelo legislador traz outro ponto importante para o aprofundamento da análise: a questão do efeito de proteção ambiental gerado pela ZFM e pela instalação do Polo Industrial de Manaus (PIM).

Esse efeito virtuoso do Polo Industrial de Manaus sobre a floresta amazônica sempre fora observado de forma empírica pela sociedade regional, mas sem grande preocupação com a demonstração estatística desses efeitos – nesse senti-

<sup>74</sup> IBGE. Contas Regionais do Brasil 2005 a 2009. *Série Contas Nacionais* n. 35. Rio de Janeiro. Disponível em <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/contasregionais/2009/contasregionais2009.pdf>. Acesso em 17.6.2015.

<sup>75</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 29.

<sup>76</sup> MORIN, Edgar. *Introdução ao pensamento complexo*. Porto Alegre: Sulina, 2011, p. 80.



do, Seráfico aponta relatórios da Suframa e de seus gestores que mencionam a proteção ambiental como efeito do PIM<sup>77</sup>. Com a consolidação das questões ambientais nas agendas nacional e internacional, começou-se a tratar com maior seriedade esse efeito, culminando com a publicação de um trabalho<sup>78</sup> que demonstrava, de forma sólida, a extensão dessa proteção.

Uma das principais conclusões dos pesquisadores foi que a manutenção da PIM colaborou com a redução de 85% a 86% do desmatamento em Manaus, evitando a perda de uma área florestada equivalente a 5,2 mil quilômetros quadrados em 1997<sup>79</sup>. Além disso, demonstraram que entre os anos de 2000 e 2006, o chamado “efeito PIM”<sup>80</sup> evitou um desmatamento 77,2% maior do que o efetivamente ocorrido<sup>81</sup>.

Esse *argumento verde* de manutenção da ZFM ganhou um apelo político muito forte, sendo retumbantemente repetido no Congresso Nacional, durante os debates sobre a última prorrogação dos incentivos, como na fala de Artur Neto (PSDB/AM), que afirmou categoricamente que “o Amazonas mantém 98% da sua floresta em pé, graças tão somente, pura e simplesmente, à Zona Franca de Manaus. Isso para quem gosta do modelo e para quem não gosta. Essa é uma verdade”<sup>82</sup>, ou na colocação de Sandro Mabel (PR/GO), ao sustentar que “A Zona Franca de Manaus não é um empreendimento industrial ou comercial, mas um empreendimento ecológico”<sup>83</sup>.

Mais ainda, o estudo de Rivas, Mota e Machado demonstrou o valor econômico dessa *externalidade ambiental positiva* gerada pelos incentivos em comento, ao apontar que, apenas em 1997, o preço deste “desmatamento evitado” e dos “serviços ambientais” associados a ele no mercado internacional foi estimado em US\$ 399 milhões, envolvendo nesse cálculo diversos valores como biodiversidade, custo de queimadas etc.<sup>84</sup> Já a redução de desmatamento apontada entre os anos de 2000 e 2006 foi convertida monetariamente em um rendimento potencial de US\$ 1 a US\$ 10 bilhões, *apenas* com a venda dos chamados créditos de carbono – justificando-se a faixa de preço pelo fato do preço médio de uma tonelada de carbono variar de US\$ 6,00 a US\$ 38,00 em diferentes bolsas de valores<sup>85</sup>.

Certamente esse retorno financeiro da proteção ambiental não é suficiente para compensar integralmente os gastos tributários com a Zona Franca de Manaus<sup>86</sup>, mas é mais do que suficiente para justificar essa política pública em ter-

<sup>77</sup> SERÁFICO, Marcelo. *Globalização e empresariado. Estudo sobre a Zona Franca de Manaus*. São Paulo: Annablume, 2011, p. 216.

<sup>78</sup> RIVAS, Alexandre A. F.; MOTA, José A.; e MACHADO, José A. C. (orgs.). *Instrumentos econômicos para a proteção da Amazônia: a experiência do Polo Industrial de Manaus*. Curitiba: CRV e Piatam, 2009.

<sup>79</sup> BRIANEZI, Thaís. *O deslocamento do discurso sobre a Zona Franca de Manaus: do progresso à modernização ecológica*. Tese de Doutorado. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2013, p. 74.

<sup>80</sup> Que aponta o efeito ambiental do Polo Industrial de Manaus sobre a floresta amazônica.

<sup>81</sup> RIVAS, Alexandre A. F. *et alii*. *Op. cit.*, p. 165.

<sup>82</sup> ARTUR NETO *apud* BRIANEZI, Thaís. *Op. cit.*, p. 76.

<sup>83</sup> MABEL, Sandro *apud* BRIANEZI, Thaís. *Op. cit.*, p. 99.

<sup>84</sup> RIVAS, Alexandre A. F. *et alii*. *Op. cit.*, p. 155.

<sup>85</sup> RIVAS, Alexandre A. F. *et alii*. *Op. cit.*, p. 167.

<sup>86</sup> Cf. MIRANDA, Ricardo Nunes de. *Zona Franca de Manaus: desafios e vulnerabilidades*. Brasília: Senado Federal, 2011, pp. 6-12. Disponível em <http://www12.senado.gov.br/publicacoes/estudos>

mos de uma racionalidade econômica aliada à agenda de proteção ambiental e seus princípios.

Além disso, há que se pontuar que o Brasil adota o chamado *princípio da precaução* (*Vorsorgeprinzip*) que, na linha do Princípio 15 da Declaração do Rio de 1992, exige que quando houver ameaça de danos graves ou irreversíveis ao meio ambiente, a ausência de certeza científica absoluta não será utilizada como razão para o adiamento de medidas economicamente viáveis para prevenir a degradação ambiental<sup>87</sup>.

Por exigência desse princípio ambiental, no confronto entre os custos econômicos e a preservação do meio ambiente, a incerteza a respeito dos valores exatos de comparação deve pender a favor deste último. Assim, a menção à expressividade econômica dos créditos de carbono equivalentes à vigência durante sete anos – sem considerar outros elementos economicamente valoráveis – já faz pender a balança em favor da ZFM e sua manutenção.

O objetivo dessa explanação foi demonstrar que, conquanto planejado para ter *função de programa*, tendo efeitos promocionais de uma política pública de redução de desigualdades socioeconômicas regionais, os incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus também geraram uma *função de resguardo*, relacionada à proteção do meio ambiente, princípio consagrado tanto entre os objetivos fundamentais da República, implícito sob a rubrica de um desenvolvimento nacional que se pressupõe sustentável, quanto no art. 170, de forma expressa. Além disso, sua dimensão eficaz de *bloqueio* impede a assunção de condutas que possam causar danos ao meio ambiente.

Nesse sentido, é bastante feliz a colocação do diplomata André Correa Lago, em fala no seminário *Economia Verde na Amazônia: Desafios e Oportunidades Rumo à Rio + 20*, na qual fez questão de exaltar a ZFM: “A Zona Franca é um pouco como o etanol. Ele começou não como um projeto sustentável, mas por causa da crise do petróleo. Mas foi os poucos se tornando cada vez mais sustentável.”<sup>88</sup>

De fato, os incentivos fiscais que foram concedidos ao setor sucroalcooleiro nacional o foram com a finalidade de reduzir a dependência nacional de combustíveis fósseis, sobretudo em razão de sucessivas crises mundiais no preço do petróleo, mas com o tempo verificou-se o efeito de proteção ambiental relacionada à medida que, estabilizada a questão inicial dos combustíveis, serviu para legitimar esses benefícios.

## Conclusões

E o que tem a provisoriedade dos incentivos fiscais a ver com tudo isso?

Como dito noutro ponto, a provisoriedade é apontado pela doutrina como um elemento essencial dos incentivos, especialmente diante da função promocio-

-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-126-zona-franca-de-manaus-desafios-e-vulnerabilidades.

<sup>87</sup> Para uma excelente exposição desse princípio e a sua aplicação na tributação extrafiscal, vide VIEIRA, Andreia Costa. “O princípio da precaução e a extrafiscalidade na tributação ambiental”. *Revista Direito Tributário Atual* n. 32. São Paulo: Dialética e IBDT, 2014, pp. 31-44.

<sup>88</sup> LAGO, André Correa apud BRIANEZI, Thaís. *Op. cit.*, p. 82.

nal assumida por eles, como uma forma de empenho dessa política com a finalidade a que se propõe.

Todavia, a pragmática dos incentivos fiscais da ZFM pôs em evidência a perda de eficiência da política na redução de desigualdades regionais, com uma estagnação do crescimento econômico da região em relação ao restante do País, ao passo que sobrelevou outro efeito expressivo, desvinculado da finalidade de sua instituição, relacionado à proteção do meio ambiente.

Como explica Tercio Sampaio Ferraz Junior, “nem todas as normas exercem, simultaneamente, a mesma função com o mesmo grau de intensidade”. A partir de uma norma proibitiva com uma explícita função de bloqueio, a função de resguardo pode assumir papel secundário, pois a conduta desejada é obtida por um raciocínio *a contrario*<sup>89</sup>.

O que se quer demonstrar com isto é que se seguindo à risca o regime jurídico típico dos incentivos, com o atendimento ao requisito da provisoriedade, estar-se-ia ofendendo diretamente dois princípios da Ordem Econômica: o princípio de proteção do meio ambiente e o de redução de desigualdades regionais.

O primeiro seria ofendido com a retomada de atividades extrativas e de agricultura monocultora, em substituição às atividades industriais e de serviços que se desenvolveram no PIM, o que geraria um aumento expressivo da devastação na Amazônia e, conseqüentemente, efeitos ambientais até certo ponto de difícil mensuração, mas, certamente, de alcance global – razão pela qual o princípio da precaução exige que, diante da incerteza, prepondere a proteção do meio ambiente.

O segundo princípio seria ofendido através da assunção de condutas que desenvolveriam o estado de coisas absolutamente contrário àquele propugnado constitucionalmente. Ainda que os incentivos fiscais da ZFM não estejam sendo mais suficientes para que a região caminhe na direção da igualdade pretendida, a retirada dos mesmos sob o argumento da provisoriedade conduziria à fuga de capital da região, com esvaziamento demográfico e econômico, intensificando ainda mais as desigualdades já existentes.

A abordagem pragmática em que se insistiu desde o início do trabalho calha nesse ponto, para que se compreenda que os dois princípios mencionados, conquanto possuam uma explícita *função de programa*, com efeitos promocionais das finalidades que elencam, diante das condições fáticas podem assumir uma relevante *função de bloqueio*, atuando no sentido de bloquear condutas que conduziriam em sentido contrário às diretrizes constitucionais.

Por conta disso, no caso específico da Zona Franca de Manaus, esses incentivos fiscais têm seu regime jurídico modificado por meio de uma *função eficaz interna indireta bloqueadora* (com base na mencionada classificação de Humberto Ávila) dos mencionados princípios da Ordem Econômica, de modo a afastar o requisito da *provisoriade* do estatuto jurídico dos mesmos, pelos efeitos concretos que ela geraria sobre as finalidades propostas pela Constituição.

<sup>89</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do Direito – técnica, decisão, dominação*, 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 169.

Ao fim e ao cabo, entende-se que a discussão sobre prazos da Zona Franca de Manaus é despicienda – ela deveria ter o mesmo regime, por exemplo, praticado no tratamento favorecido das micro e pequenas empresas, sem menção a um prazo específico por conta da consciência do legislador de que esses benefícios fiscais são condições indispensáveis para uma atuação dessas empresas no mercado competitivo e como instrumento para o fortalecimento de um regime de livre concorrência.

Todavia, como informa Correia Neto, os precedentes judiciais sobre a temática demonstram uma preocupação das Cortes muito maior com aspectos formais, ligados à iniciativa, à exigência de lei especial e à necessidade de convênio prévio, do que os materiais, ligados à análise dos critérios de realização da isonomia tributária e ao controle de efeitos não previstos na norma<sup>90</sup>.

Mais importante do que se falar em prazos de vigência, é o estabelecimento de prazos cogentes de revisão desses incentivos fiscais, como forma de reforçar a eficiência dos mesmos em relação, especialmente, à política de redução de desigualdades regionais, como muito recomendava Surrey<sup>91</sup>. Tal medida configura empenho muito maior do compromisso público com a eficiência de seus incentivos fiscais do que o estabelecimento de prazos de vigência.

## Bibliografia

- ADAMS, Charles. *For Good and Evil – The impact of taxes on the course of civilization*, 2ª ed. Nova York: Madison Books, 2001.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*, 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- . *Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- . *Teoria da igualdade tributária*, 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- . “A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade”. *Revista Diálogo Jurídico* v. I, n. 4. Salvador: CAJ – Centro de Atualização Jurídica, julho de 2001. Disponível em <http://www.direitopublico.com.br>. Acesso em 17.6.2015.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*, 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007.
- BERCOVICI, Gilberto. “Constituição e superação das desigualdades regionais”. In: GRAU, Eros Roberto; e GUERRA FILHO, Willis Santiago (orgs.). *Direito Constitucional – estudos em homenagem a Paulo Bonavides*. São Paulo: Malheiros, 2001.
- BOBBIO, Norberto. “A função promocional do Direito”. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do Direito*. Trad. Daniela Versiani. Barueri: Manole, 2007.
- BORGES, José Souto Maior. “Incentivos fiscais e financeiros”. *Revista Trimestral de Direito Público* n. 8. São Paulo: Malheiros, 1994.
- BRIANEZI, Thaís. *O deslocamento do discurso sobre a Zona Franca de Manaus: do progresso à modernização ecológica*. Tese de Doutorado. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2013.

<sup>90</sup> CORREIA NETO, Celso de Barros. *Op. cit.*, p. 275.

<sup>91</sup> SURREY, Stanley S. *Op. cit.*, p. 731.

- CARLOS, Américo Fernando Brás. *Impostos – teoria geral*, 3ª ed. Coimbra: Almedina, 2010.
- CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.
- COMPARATO, Fábio Konder. “Ordem econômica na Constituição de 1988”. *Revista de Direito Público* v. 23, n. 93. São Paulo, janeiro/março de 1990.
- CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo*. São Paulo: Almedina, 2014.
- FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do Direito – técnica, decisão, dominação*, 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- . “Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; e ZILVETI, Fernando Aurelio (coords.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.
- . *Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, Estado, direitos humanos e outros temas*. Barueri: Manole, 2007.
- . “Constituinte – regras para a eficácia constitucional”. *Revista de Direito Público* n. 76. São Paulo, 1985.
- FOLLONI, André. *Ciência do Direito Tributário no Brasil – críticas e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013.
- . “Isonomia na tributação extrafiscal”. *Revista Direito GV* v. 10, n. 1, junho de 2014.
- GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)*, 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- GRECO, Marco Aurélio. “ICMS – operações com destino a Zona Franca de Manaus – interpretação do art. 40 do ADCT – caráter conservativo a caráter dinâmico”. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas* v. 1, n. 3. São Paulo, 1993.
- IBGE. *Contas regionais do Brasil 2005 a 2009. Série Contas Nacionais* n. 35. Rio de Janeiro. Disponível em <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/contasregionais/2009/contasregionais2009.pdf>. Acesso em 17.6.2015.
- LEHNER, Moris. “Consideração econômica e tributação conforme a capacidade contributiva. Sobre a possibilidade de uma interpretação teleológica de normas com finalidade arrecadatória”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; e ZILVETI, Fernando Aurelio (coords.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.
- MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*, 18ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- MENDES, Gilmar Ferreira. “Controle de constitucionalidade: hermenêutica constitucional e revisão de fatos e prognoses legislativos pelo órgão judicial”. *Revista Jurídica Virtual* v. 2, n. 8, janeiro de 2000. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/revista/Rev\\_08/cont\\_constitucionalidade.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_08/cont_constitucionalidade.htm). Acesso em 18.6.2015.
- MIRANDA, Ricardo Nunes de. *Zona Franca de Manaus: desafios e vulnerabilidades*. Brasília: Senado Federal, 2011. Disponível em <http://www12.senado.gov.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-126-zona-franca-de-manaus-desafios-e-vulnerabilidades>. Acesso em 17.6.2015.
- MORIN, Edgar. *Introdução ao pensamento complexo*. Porto Alegre: Sulina, 2011.

- OATES, Wallace E., e SCHWAB, Robert M. “The Window Tax: a Case Study in Excess Burden”. *Journal of Economic Perspectives* v. 29, n. 1, 2015.
- PELLEGRINI, J. A. *Gastos tributários: conceitos, experiência internacional e o caso do Brasil*. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/Conleg/Senado, outubro de 2014. Disponível em [www.senado.leg.br/estudos](http://www.senado.leg.br/estudos). Acesso em 15.6.2015.
- PIRES, Adilson Rodrigues. “Incentivos fiscais e desenvolvimento econômico”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário – estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- PUREZA, Maria Emília Miranda. *Disciplinamento das renúncias de receitas federais – inconsistências no controle dos gastos tributários*. Brasília: Câmara dos Deputados, 2007. Disponível em <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/orcamentouniao/estudos/2007/Estudo052007.pdf>. Acesso em 15.6.2015.
- RIVAS, Alexandre A. F.; MOTA, José A.; e MACHADO, José A. C. (orgs.). *Instrumentos econômicos para a proteção da Amazônia: a experiência do Polo Industrial de Manaus*. Curitiba: CRV e Piatam, 2009.
- ROCHA, Paulo V. Vieira da. “Fiscalidade e extrafiscalidade: uma análise crítica da classificação funcional das normas tributárias”. *Revista Direito Tributário Atual* n. 32. São Paulo: Dialética e IBDT, 2014.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- . “Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade”. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2 – os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- SERÁFICO, J.; e SERÁFICO, M. “A Zona Franca de Manaus e o capitalismo no Brasil”. *Revista de Estudos Avançados* v. 19, n. 54. São Paulo: IEA/USP, 2005.
- SERÁFICO, Marcelo. *Globalização e empresariado. Estudo sobre a Zona Franca de Manaus*. São Paulo: Annablume, 2011.
- STIGLITZ, Joseph. *Economics of the Public Sector*, 3ª ed. Nova York: WW Norton, 1999.
- . *Reforming Taxation to Promote Growth and Equity*. Roosevelt Institute. Disponível em [http://rooseveltinstitute.org/sites/all/files/Stiglitz\\_Reforming\\_Taxation\\_White\\_Paper\\_Roosevelt\\_Institute.pdf](http://rooseveltinstitute.org/sites/all/files/Stiglitz_Reforming_Taxation_White_Paper_Roosevelt_Institute.pdf). Acesso em 16.6.2015.
- SURREY, Stanley S. “Tax incentives as device for implementing government policy: a comparison with direct government expenditures”. *Harvard Law Review* v. 83, n. 4, fevereiro de 1970.
- TÔRRES, Heleno Taveira. “Incentivos fiscais na Constituição e o ‘crédito-prêmio do IPI’”. *Revista Direito Tributário Atual* n. 18. São Paulo: Dialética e IBDT, 2005.
- VIEIRA, Andreia Costa. “O princípio da precaução e a extrafiscalidade na tributação ambiental”. *Revista Direito Tributário Atual* n. 32. São Paulo: Dialética e IBDT, 2014.
- VOGEL, Klaus. “Tributos regulatórios e garantia da propriedade no direito constitucional da República Federal da Alemanha”. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.