

## A REFORMA TRIBUTÁRIA E OS INCENTIVOS FISCAIS DA ZONA FRANCA DE MANAUS

Diego Francivan dos Santos Chaar

Mestre em Direito pelo Programa de Pós-graduação (PPGDir) em Constitucionalismo e Direitos na Amazônia da Universidade Federal do Amazonas (UFAM). Pós-graduado em Advocacia Tributária pela Escola Brasileira de Direito (EBRADI). Pós-graduado em Advocacia Cível pela Fundação Escola Superior do Ministério Público (FMP). Graduado em Direito pela Universidade Paulista (UNIP). Professor de Direito Tributário, Direito Constitucional e Direito Empresarial.

Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho

Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Mestre em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) e pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Professor da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Amazonas (UFAM) e do Programa de Pós-graduação em Direito (PPGDir) da UFAM. Procurador do Estado do Amazonas. Advogado. Coordenador-geral de Comissões da Ordem dos Advogados do Brasil – Seccional Amazonas (OAB-AM) (2022-2024). Diretor da Escola Superior de Advocacia (ESA) da OAB-AM (2022-2024).

Artigo recebido em 08.05.2024 e aprovado em 26.08.2024.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Da Proposta de Emenda Constitucional n. 45, de 2019, e a Emenda Constitucional de n. 132, de 20.12.2023 2.1 O Imposto sobre Bens e Serviços 2.2 O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços 2.3 O Imposto Seletivo da União e o IPI na ZFM 2.4 A Contribuição sobre Bens e Serviços 2.5 A CIDE-ZFM/ALC e os Fundos de Desenvolvimento Sustentável 3 Proposta de Emenda Constitucional n. 110, de 2019 4 Proposta de Emenda Constitucional n. 46, de 2022 5 Os impactos da reforma tributária na Zona Franca de Manaus 6 Considerações finais 7 Referências.

RESUMO: O presente artigo tem como objetivo analisar a reforma tributária realizada pela Emenda Constitucional de n. 132, de 20.12.2023, e seus impactos sobre os incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus. Em primeiro momento serão analisadas a PEC 45/2019 e a EC n. 132/2023. Em seguida, serão abordados seus institutos, quais sejam, o Imposto sobre Bens e Serviços, o Comitê Gestor do IBS, a Contribuição sobre Bens e Serviços, o Imposto Seletivo, o IPI-ZFM e os Fundos de Desenvolvimento Sustentável do Amazonas e da Amazônia Ocidental e Amapá. O método de pesquisa é o hipotético-dedutivo, com fontes bibliográficas, jurisprudencial, análise da legislação, priorizando a didática correlacionada

entre o Direito Constitucional e o Direito Tributário. Ao fim, pretende-se verificar se a EC 132/2023 afetará os incentivos fiscais da ZFM e da Amazônia Ocidental.

PALAVRAS-CHAVE: Reforma tributária. Zona Franca de Manaus. Incentivos fiscais. Desigualdades regionais.

## TAX REFORM AND TAX INCENTIVES IN THE MANAUS FREE ZONE

CONTENTS: 1 Introduction 2 From Proposed Constitutional Amendment No. 45 of 2019 and Constitutional Amendment No. 132 of 12/20/2023 2.1 The Tax on Goods and Services 2.2 The Goods and Services Tax Steering Committee 2.3 The Union Selective Tax and IPI in the ZFM 2.4 The Contribution on Goods and Services 2.5 CIDE-ZFM/ALC and Sustainable Development Funds 3 Proposed Constitutional Amendment No. 110 of 2019 4 Proposed Constitutional Amendment No. 46 of 2022 5 The impacts of tax reform in the Manaus Free Trade Zone 6 Final considerations 7 References.

ABSTRACT: This article aims to analyze the Tax Reform carried out by Constitutional Amendment n. 132 of 12.20.2023, and its impacts on tax incentives in the Manaus Free Zone. Firstly, PEC 45/2019 and EC n. 132/2023 will be analyzed. Next, their institutes will be addressed, namely, the Tax on Goods and Services, the IBS Management Committee, the Contribution on Goods and Services, the Selective Tax, the IPI-ZFM and the Amazon and Amazon Sustainable Development Funds. Oeste and Amapá. The research method is hypothetical-deductive, with bibliographical sources, jurisprudence, analysis of legislation, prioritizing the didactics correlated between Constitutional Law and Tax Law. In the end, we intend to verify whether EC 132/2023 will affect the tax incentives of the ZFM and the Western Amazon.

KEYWORDS: Tax reform. Manaus Free Zone. Tax breaks. Regional inequalities.

### 1 INTRODUÇÃO

Em 20.12.2023, foi aprovada a reforma tributária por meio da Emenda Constitucional (EC) n. 132, extinguindo o ICMS, o ISS, o PIS e a Cofins, instituindo, respectivamente, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), bem como o Imposto Seletivo, além de outros institutos jurídico-tributários.

Diante desse cenário reformador, o presente trabalho visa a analisar os impactos da reforma tributária sobre os incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus, com profunda relevância em virtude da possibilidade de a referida emenda implicar o desenvolvimento da região abrangida pelo modelo econômico.

Para investigar os impactos da reforma tributária nos incentivos fiscais do modelo econômico, serão abordadas em primeiro momento a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 45/2019 e a EC 132/2023.

Em seguida, serão investigados os principais institutos levantados pela pesquisa, quais sejam, o Imposto sobre Bens e Serviços, o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, o Imposto Seletivo da União e o IPI na ZFM, a Contribuição sobre Bens e Serviços, a CIDE-ZFM/ALC e os Fundos de Desenvolvimento Sustentável.

Serão ainda analisadas as PECs n. 110/2019 e 46/2020, e por fim, serão verificados os impactos da reforma tributária nos incentivos fiscais da ZFM, chegando às considerações finais.

## **2 DA PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL N. 45, DE 2019, E A EMENDA CONSTITUCIONAL DE N. 132, DE 20.12.2023**

A PEC n. 45/2019, de autoria do Deputado Federal Baleia Rossi, foi apresentada à Câmara dos Deputados em 03.04.2019 e aprovada em 07.07.2023, sendo remetida ao Senado Federal em 03.08.2023 e aprovada em 08.11.2023, sendo remetida novamente à Casa Iniciadora em 14.11.2023, seguindo o rito do art. 60 da CF/1988, promulgando a EC n. 132/2023, instituindo o imposto sobre bens e serviços – IBS (art. 156-A) –, a contribuição sobre bens e serviços – CBS (art. 195, V) – e o imposto sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente – IS (art. 153, VIII), extinguindo PIS, Cofins, ICMS e ISS.

Além desses institutos, a EC 132/2023 aprovou o art. 92-B do ADCT, que possibilita utilizar o IBS e a CBS para preservar o diferencial econômico da ZFM e das ALC, além dos Fundos de Desenvolvimento Sustentável e a manutenção do IPI com alíquota zero na produção interna dos produtos incentivados na ZFM, no art. 126, III, “a”, do ADCT.

O texto base da PEC 45/2019 extinguiu IPI, ICMS, ISS, Cofins e PIS, criando um único IBS, e seus defensores aduziam que o IBS nacional deveria seguir os moldes do ICMS, com não cumulatividade e adoção de créditos, simplificando,

de forma eficiente o Sistema Tributário Nacional (STN), diminuindo a carga tributária e praticamente eliminando a guerra fiscal<sup>1</sup>.

Dentre os defensores do IVA nacional, Ives Gandra alega que a maioria dos países da Europa conta com um único imposto sobre o valor agregado, sobre a circulação de bens e serviços, enquanto no Brasil se têm PIS, Cofins, IPI, ICMS, ISS e CIDEs, levando o contribuinte a estudar diversas legislações para entender cada regime próprio e assim conseguir atender às obrigações tributárias – o que, no Brasil, custa 2.600 horas para o seu cumprimento, enquanto na Alemanha, o tempo seria de 100 horas, e nos Estados Unidos, 300 horas, sendo que, em média, os países da América Latina despendem 500 horas para tal finalidade<sup>2</sup>.

Por outro lado, havia quem fosse contra a proposta, contestando ausência de “segurança jurídica com relação à alíquota única e uniforme que será utilizada para o IBS (de forma a compensar as receitas decorrentes dos tributos excluídos do sistema)”<sup>3</sup>.

Por sua vez, havia quem fosse a favor do IBS dual, um federal e outro estadual, de autonomia compartilhada entre Estados e União, com cooperação administrativa, devendo os Estados negociarem com os Municípios a incorporação do ISS para não sofrerem prejuízos, diminuindo a quantidade de alíquotas, implantando o princípio do destino, uniformizando regras do IBS estadual, com distribuição das bases produtivas, e sanando as desigualdades regionais<sup>4</sup>.

O relatório do Senado dispõe que o IBS e a CBS, “terão os mesmos fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência, sujeitos passivos, imu-

---

1. MANEIRA, Eduardo; LIMA, Daniel Serra. 30 anos da Constituição: Sistema Tributário Nacional e a necessária reforma na tributação sobre o consumo. *Revista da Faculdade de Direito da UERJ – RFD*, Rio de Janeiro, n. 34, p. 63, 2019. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/39459/0>. Acesso em: 18 nov. 2023.

2. MARTINS, Ives Gandra. Reforma tributária. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *XVI Congresso Nacional de Estudos Tributários: racionalização do sistema tributário*. São Paulo: Noeses, 2017. p. 511. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/04/Ives-Gandra.pdf>. Acesso em: 18 nov. 2023.

3. LEÃO, Martha. Reforma tributária no Brasil: entre a promessa e a realidade. *Cadernos do Programa de Pós-graduação em Direito – PPGDir./UFRGS*, Santa Catarina, v. XIV, n. 2, p. 162, 2019. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/index.php/ppgdir/article/view/96718>. Acesso em: 18 nov. 2023.

4. LEMES, Narcilene Moreira Machado. *Federalismo fiscal e aplicabilidade do princípio da redução das desigualdades regionais*. Curitiba: Editora CRV, 2019. p. 89-90.

nidades, regimes específicos, diferenciados ou favorecidos, e as mesmas regras de não cumulatividade e de creditamento”, simplificando o STN.

Os objetivos da reforma tributária, que são “simplificação, justiça tributária e limitação ao aumento da carga sobre os contribuintes”, sem objetivar a redução do “ônus fiscal”<sup>6</sup>, avançam na direção da simplificação do STN, combatendo a sonegação fiscal, visando ao fim da cumulatividade, a cessar da guerra fiscal, a desonerar as exportações, além “do tratamento equânime dos diversos setores econômicos, do fortalecimento do federalismo fiscal, da redução do contencioso administrativo e judicial, da defesa da justiça social e da preservação do meio ambiente”<sup>7</sup>.

- 
5. BRASIL. Senado Federal. Parecer (SF) n. 88, de 2023. Da Comissão de Constituição, Justiça e cidadania, sobre a Proposta de Emenda à Constituição n. 45, de 2019, que altera o Sistema Tributário Nacional, e sobre a Proposta de Emenda à Constituição n. 46, de 2022, do Senador Oriovisto Guimarães, que altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências, e sobre a Proposta de Emenda à Constituição n. 110, de 2019, do Senador Davi Alcolumbre, que altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Presidente: Senador Davi Alcolumbre. Relator: Senador Eduardo Braga. Brasília, DF: Senado Federal, 2023. p. 7. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/158930>. Acesso em: 15 nov. 2023.
  6. BRASIL. Senado Federal. Parecer (SF) n. 88, de 2023. Da Comissão de Constituição, Justiça e cidadania, sobre a Proposta de Emenda à Constituição n. 45, de 2019, que altera o Sistema Tributário Nacional, e sobre a Proposta de Emenda à Constituição n. 46, de 2022, do Senador Oriovisto Guimarães, que altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências, e sobre a Proposta de Emenda à Constituição n. 110, de 2019, do Senador Davi Alcolumbre, que altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Presidente: Senador Davi Alcolumbre. Relator: Senador Eduardo Braga. Brasília, DF: Senado Federal, 2023. p. 9 e 160. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/158930>. Acesso em: 15 nov. 2023.
  7. BRASIL. Senado Federal. Parecer (SF) n. 88, de 2023. Da Comissão de Constituição, Justiça e cidadania, sobre a Proposta de Emenda à Constituição n. 45, de 2019, que altera o Sistema Tributário Nacional, e sobre a Proposta de Emenda à Constituição n. 46, de 2022, do Senador Oriovisto Guimarães, que altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências, e sobre a Proposta de Emenda à Constituição n. 110, de 2019, do Senador Davi Alcolumbre, que altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Presidente: Senador Davi Alcolumbre. Relator: Senador Eduardo Braga. Brasília, DF: Senado Federal, 2023. p. 49. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/158930>. Acesso em: 15 nov. 2023.

## 2.1 O Imposto sobre Bens e Serviços

O IBS será instituído por meio de lei complementar, extinguirá o ICMS e o ISS, terá competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, sendo informado pelo princípio da neutralidade, em que a sistemática de funcionamento é pesada sem interferir nas decisões dos agentes econômicos, orientando o legislador e a administração tributária, norteador o mercado com as leis da livre concorrência e da competitividade, levando o empresário a escolher o Estado onde quer se instalar com base em “clima, a infraestrutura local, o nível de educação e de saúde pública daquela região, bem como as questões de logística, como por exemplo, a localização à beira-mar ou continental”, e não com base na carga tributária – “a carga tributária, principalmente dos impostos sobre o consumo, ou seja, daqueles impostos em que o consumidor é quem arca com o peso do tributo, deveria ser indiferente para as decisões empresariais”<sup>8</sup>.

A base de incidência do IBS recairá “sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços”, na importação de “bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica”, ainda que não seja contribuinte habitual, conforme os incisos I e II do § 1º do art. 156-A da EC 132/2023.

Não incidirá nas exportações, assegurado o direito ao crédito; terá legislação única e uniforme em todo o território nacional; cada ente fixará sua alíquota por meio de lei específica, sendo a mesma para todas as operações; será cobrado pelo somatório das alíquotas estaduais e municipais de destino, obedecendo ao princípio da não cumulatividade conforme os incisos III, IV, V, VI, VII, VIII do § 1º do art. 156-A da EC 132/2023.

O IBS não integrará as bases de cálculo do IS, da CBS, do PIS e da Cofins, nem do próprio IBS (art. 156-A, § 1º, IX, da EC 132/2023). O IPI, o ICMS, o ISS, o PIS e a Cofins não incidirão na base de cálculo do IBS (art. 133 do ADCT). O § 1º do art. 156-A ainda prevê, no inciso XIII, o princípio da transparência, com a informação do IBS na nota fiscal e, no inciso XI, a imunidade sobre a radiodifusão de som e imagem de forma gratuita. O inciso XII do dispositivo em comento

---

8. MANEIRA, Eduardo; LIMA, Daniel Serra. 30 anos da Constituição: Sistema Tributário Nacional e a necessária reforma na tributação sobre o consumo. *Revista da Faculdade de Direito da UERJ – RFD*, Rio de Janeiro, n. 34, p. 70, 2019. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/39459/0>. Acesso em: 18 nov. 2023.

prevê que resolução do Senado Federal fixará a alíquota de referência do IBS para cada esfera federativa, conforme será disciplinado por lei complementar.

Com a finalidade de acabar com a guerra fiscal, retirou-se do IBS a possibilidade de ser utilizado na política de incentivos fiscais pelos Estados, salvo exceções constitucionais (inciso X do § 1º do art. 156-A da EC 132/2023).

É certo que os entes estaduais desrespeitam as regras constitucionais e legais para a concessão de incentivos fiscais, resultando na guerra fiscal, mas, proibir a concessão de incentivos fiscais e impedir o uso extrafiscal do tributo para o desenvolvimento das regiões mais afastadas do centro consumidor do País ataca a consequência do problema e não a sua causa, pois o Brasil precisa de benefícios fiscais por possuir notória desigualdade entre suas regiões<sup>9</sup>.

Há necessidade de ajustes para coibir abusos na concessão unilateral de incentivos fiscais, mas isso não altera o fato de a concessão de benesse fiscal ser atual em nossa realidade – como exemplo, a completa incompatibilidade do modelo inicial do IBS e a ZFM, “cujas vantagens tributárias foram prescritas pela própria Constituição, o que revela verdadeira imunidade”<sup>10</sup>.

O princípio do destino pode ajudar a reduzir as desigualdades regionais, pois o princípio da origem favorece o local de fabricação do bem, e não o local onde ocorre o consumo, aumentando a receita dos “Estados exportadores. E, onde aqueles são consumidos, não se gera a respectiva receita para o Estado no qual se conclui a operação, a atividade econômica”<sup>11</sup>.

Sendo assim, o IBS não será neutro na escolha do empresário em se instalar em determinada região, e também no sentido de não ser uma norma indutora, diga-se, sem extrafiscalidade, restando ao Amazonas o privilégio de utilizar instrumentos econômicos, fiscais e financeiros de IBS e CBS na ZFM, por meio do art. 92-B do ADCT.

9. LEÃO, Martha. Reforma tributária no Brasil: entre a promessa e a realidade. *Cadernos do Programa de Pós-graduação em Direito – PPGDir./UFRGS*, Santa Catarina, v. XIV, n. 2, p. 165, 2019. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/index.php/ppgdir/article/view/96718>. Acesso em: 18 nov. 2023.

10. LEÃO, Martha. Reforma tributária no Brasil: entre a promessa e a realidade. *Cadernos do Programa de Pós-graduação em Direito – PPGDir./UFRGS*, Santa Catarina, v. XIV, n. 2, p. 166, 2019. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/index.php/ppgdir/article/view/96718>. Acesso em: 18 nov. 2023.

11. ELALI, André. *O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 72.

## 2.2 O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços

A arrecadação, a compensação e a distribuição do produto da arrecadação do IBS serão realizadas pelo Comitê Gestor do IBS, cabendo à lei complementar as regras de distribuição do produto de arrecadação, nos termos dos arts. 156-A, § 4º, I, II; 156-A, § 5º, I; 156-B, I, da EC 132/2023.

Cabe ao Comitê Gestor “editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto; decidir o contencioso administrativo (incisos I e II do art. 156-B), e será “entidade pública sob regime especial, terá independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira” (§ 1º do art. 156-B).

O § 2º do art. 156-B dispõe que, na forma da LC, “os Estados, o Distrito Federal e os Municípios serão representados de forma paritária, na instância máxima de deliberação do Comitê Gestor”; será assegurada a alternância em sua presidência, entre o conjunto de seus participantes; o Comitê Gestor será financiado pelos entes em percentual a ser estipulado. O controle externo será realizado pelos Estados, Distrito Federal e Municípios. A fiscalização, a cobrança e a representação judicial ou administrativa ficam a cargo das fazendas estaduais e municipais, e das respectivas procuradorias estaduais e municipais. Ainda há a previsão da criação do regimento interno do Comitê.

A participação dos entes nas deliberações será composta por 27 membros, representando cada Estado e o Distrito Federal, 27 membros representando os Municípios e o Distrito Federal, sendo: 14 representantes, com base nos votos de cada Município, com valor igual para todos; e 13 representantes, com base nos votos de cada Município, ponderados pelas respectivas populações.

O § 4º e incisos do art. 156-B regula as deliberações, havendo aprovação se a votação for, cumulativamente, em relação aos Estados e ao Distrito Federal, da maioria absoluta de seus representantes, e de representantes dos Estados e do Distrito Federal que correspondam a mais de 50% da população do País. Em relação aos Municípios e ao Distrito Federal, haverá aprovação se forem obtidos os votos da maioria absoluta.

Se por um lado a criação do Comitê Gestor prevê resolver a guerra fiscal, por outro lado não vislumbrou possível fragilização do pacto federativo, uma vez que as diferenças populacionais dos entes políticos estaduais e municipais são gigantescas entre as regiões do Brasil.

Só os Estados do Sudeste já compõem cerca de 40% da população brasileira (89.632.912), colocando os demais entes à disposição desses no que tange ao critério populacional. Segundo o IBGE, o Estado de São Paulo (46.649.132) é o mais populoso do Brasil, colocando a Região Norte em desigualdade nas deliberações (18.906.962)<sup>12</sup>.

O Comitê Gestor irá substituir o Conselho Nacional de Política Fazendária, que, segundo André Elali, é uma anomalia do ordenamento jurídico, similar ao Bundesrat da Alemanha, em que os Estados são representados diretamente, formando outro órgão legislativo. No Confaz, os Estados são representados pelos Secretários de Fazenda, com a participação do Governo Federal, com competência atípica para auxiliar na produção de normas infralegais, celebrando convênios de ICMS, com base na LC 24/1975<sup>13</sup>.

O GT do TCU diz que a diferença entre o Confaz e o Comitê Gestor é que este realizará somente a competência tributária ativa, executando a lei complementar e as leis das alíquotas dos Estados, e o Confaz celebra convênios, inova na ordem jurídica e cria a guerra fiscal<sup>14</sup>.

Ora, arrecadar, fiscalizar e editar regulamento único, uniformizando a interpretação e a aplicação da legislação do IBS, e, ainda, decidir o contencioso administrativo, certamente não se limita a tão somente aplicar leis, aproximando-se ao Bundesrat, que criou um cenário político em que o Poder Executivo produz mais de 60% das normas alemãs, buscando sempre ter unanimidade em suas deliberações<sup>15</sup>. No caso do Comitê Gestor, o que se terá é o favorecimento das regiões mais desenvolvidas em detrimento das menos desenvolvidas e da unanimidade prevista no Confaz, colocando a Região Norte em desigualdade

12. IBGE. Estimativas da população residente no Brasil e unidades da Federação com data de referência em 1º de julho de 2021. Disponível em: [https://ftp.ibge.gov.br/Estimativas\\_de\\_Populacao/Estimativas\\_2021/POP2021\\_20230710.pdf](https://ftp.ibge.gov.br/Estimativas_de_Populacao/Estimativas_2021/POP2021_20230710.pdf). Acesso em: 26 nov. 2023.

13. ELALI, André. *O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 73-74.

14. BRASIL. Tribunal de Contas da União. Grupo de Trabalho da reforma tributária. *Resultados do grupo de trabalho sobre a reforma tributária*. Brasília, DF: Segecex, 2023. p. 101. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/resultados-do-grupo-de-trabalho-sobre-a-reforma-tributaria-8A81881F8A588DD8018AF6C47BEC731B.htm>. Acesso em: 12 dez. 2023.

15. PRADO, Sérgio. Desafios e perspectivas do federalismo fiscal brasileiro. In: CAMPOS, Cesar Cunha; MENDES, Gilmar Ferreira (org.). *Federalismo fiscal Brasil-Alemanha*. São Paulo: FGV Projetos, 2016. p. 212-214.

contra qualquer região do Brasil, pois representa menos de 10% (18.906.962) da população brasileira (213.317.639)<sup>16</sup>.

A PSV n. 69 poderia findar a guerra fiscal, abrindo exceção sobre a prerrogativa de o Amazonas conceder incentivos fiscais de ICMS sem prévio convênio da LC 24/1975.

Certo é que a competência tributária fica relativizada, engessando os Estados em suas políticas tributárias, que não poderão conceder nem deliberar sobre incentivos fiscais, ficando somente com a fixação de alíquotas e sequer podendo realizar a arrecadação que ficará a cargo do Comitê, que distribuirá o produto da arrecadação, conforme será previsto em lei complementar.

### 2.3 O Imposto Seletivo da União e o IPI na ZFM

O IS da União incidirá sobre “produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar”, não incidindo sobre as exportações nem nas operações de energia elétrica e telecomunicações; incidirá uma única vez sobre bem e serviço, não integrando sua base de cálculo, mas integrará a base de cálculo do ICMS, do ISS, do IBS e da CBS, além de poder ter a mesma base de cálculo e o fato gerador de outros tributos, com alíquotas fixadas por meio de lei ordinária, sendo cobrado na extração com alíquota máxima de 1%, conforme art. 153, VIII, § 6º, I ao VII, da EC 132/2023.

A União produzirá o efeito cascata combatido ao longo dos anos, a exemplo do RE 574.706, Tema n. 69, com a tese “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins”<sup>17</sup>; atingirá diversos produtos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, que vão desde o aerossol aos veículos

16. IBGE. Estimativas da população residente no Brasil e unidades da Federação com data de referência em 1º de julho de 2021. Disponível em: [https://ftp.ibge.gov.br/Estimativas\\_de\\_Populacao/Estimativas\\_2021/POP2021\\_20230710.pdf](https://ftp.ibge.gov.br/Estimativas_de_Populacao/Estimativas_2021/POP2021_20230710.pdf). Acesso em: 26 nov. 2023.

17. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 574.706*. Tema n. 69. Recurso extraordinário com repercussão geral. Exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e Cofins. Definição de faturamento. Apuração escritural do ICMS e regime de não cumulatividade. Recurso provido. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Tribunal Pleno. Julgado em: 15.03.2017. Publicação em: 02.10.2017. Disponível em: [https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumerolncidente=%22RE%20574706%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=\\_score&sortBy=desc&isAdvanced=true](https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumerolncidente=%22RE%20574706%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true). Acesso em: 18 nov. 2023.

automotores, do refrigerante à cerveja, do açúcar ao adoçante, dentre outros<sup>18</sup>, operando mediante bitributação, *bis in idem* e efeito cascata, integrando a base de cálculo do IBS, da CBS, além do ISS e do ICMS na fase de transição, podendo, ainda, ter fato gerador e base de cálculo de outros tributos, e incidir uma única vez na operação.

O IS não incidirá somente sobre a produção industrial como o IPI; incidirá na extração, industrialização, comercialização, prestação de serviço e na importação, sendo 50% da arrecadação distribuída aos Estados, que devem repassar aos Municípios 25% dos recursos que receberem, consoante as normas das alíneas do art. 159 da EC 132/2023.

O GT do TCU aponta que os valores repassados da União aos Estados da arrecadação de IPI entre 2018 e 2022 foram de R\$ 4,72 bilhões. Em tese, o GT entende que a arrecadação do IS próximo a esse patamar reduziria a pressão fiscal sobre a União, dependendo da definição de bens e serviços que serão de sua incidência, ressaltando a importância da lei ordinária<sup>19</sup>.

O GT entende que a integração do IS à base de cálculo de outros tributos, “dá-se em detrimento da adoção de alíquotas diferenciadas de IVA, o que está de acordo com o IVA ideal”, podendo violar a transparência tributária do art. 150, § 5º, da CF/1988<sup>20</sup>, o que soa estorpecedor, pois sua incidência é das mais

18. Com o exemplo do refrigerante: tanto os ossos quanto os dentes humanos ficam danificados com a presença e o consumo de refrigerantes, principalmente os que adotam a cola como componente básico para a sua fabricação. A Coca-Cola, por exemplo, é a mais corrosiva entre todas as marcas de refrigerantes produzidas no Brasil. Os malefícios são inúmeras vezes maiores do que os benefícios, ao consumir tais produtos industrializados (cf. FIALHO, Marcelito Lopes; REIS, Karina Pregolato; OLIVEIRA, Ricardo Bezerra de; Franco, Márcia Villar; SANTOS, Haroldo Lima. Fatores de riscos à saúde por ingestão excessiva de refrigerantes e as suas principais doenças causadas ao ser humano. *Intracência Revista Científica da Faculdade do Guarujá*, Guarujá, p. 7, 2019. Disponível em: [https://uniesp.edu.br/sites/\\_biblioteca/revistas/20190312104438.pdf](https://uniesp.edu.br/sites/_biblioteca/revistas/20190312104438.pdf). Acesso em: 27 nov. 2023).

19. BRASIL. Tribunal de Contas da União. Grupo de Trabalho da reforma tributária. *Resultados do grupo de trabalho sobre a reforma tributária*. Brasília, DF: Segecex, 2023. p. 34. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/resultados-do-grupo-de-trabalho-sobre-a-reforma-tributaria-8A81881F8A588DD8018AF6C47BEC731B.htm>. Acesso em: 12 dez. 2023.

20. BRASIL. Tribunal de Contas da União. Grupo de Trabalho da reforma tributária. *Resultados do grupo de trabalho sobre a reforma tributária*. Brasília, DF: Segecex, 2023. p. 34. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/resultados-do-grupo-de-trabalho-sobre-a-reforma-tributaria-8A81881F8A588DD8018AF6C47BEC731B.htm>. Acesso em: 12 dez. 2023.

diversas sobre qualquer bem ou serviço prejudicial à saúde e ao meio ambiente, com bitributação, *bis in idem* e efeito cascata em toda e qualquer operação.

O IVA ideal pode ser apontado como o modelo dual, um da União e outro dos Estados, compartilhando parte da receita com os Municípios, que se submeteriam à mesma legislação, compartilhariam a autonomia, estabilizando as normas, uniformizando a legislação, cobrando separadamente, mas decidindo em conjunto, harmonizando, simplificando e aperfeiçoando o STN, preservando a autonomia federativa e a competitividade produtiva<sup>21</sup>.

O Brasil está longe do IVA ideal, visto que as legislações do IS e do IBS serão diferentes, deixando o IS livre dos Estados e do Comitê Gestor, sendo que ao lado do IBS se tem a CBS com foco arrecadatório, relativizando a sistematização do IVA ideal para pior: em vez de resultar em transparência, desoneração, ou pelo menos a redução da carga tributária, irá aumentar a arrecadação, desafogando-se dos repasses obrigatórios de IPI.

Quanto à litigiosidade, é possível vislumbrar questionamentos sobre se determinada operação é ou não prejudicial à saúde ou ao meio ambiente, como no caso em que o STF demorou quase dez anos para decidir que cabe ao legislador infraconstitucional definir o conceito de insumo<sup>22</sup>.

---

21. LEMES, Narcilene Moreira Machado. *Federalismo fiscal e aplicabilidade do princípio da redução das desigualdades regionais*. Curitiba: Editora CRV, 2019. p. 89-90.

22. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 841.979*. Repercussão Geral. Tema 756. I. O legislador ordinário possui autonomia para disciplinar a não cumulatividade a que se refere o art. 195, § 12, da Constituição, respeitados os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional das contribuições ao PIS e Cofins e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança; II. É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a discussão sobre a expressão insumo presente no art. 3º, II, das Leis ns. 10.637/02 e 10.833/03 e sobre a compatibilidade, com essas leis, das IN SRF ns. 247/02 (considerada a atualização pela IN SRF n. 358/03) e 404/04. III. É constitucional o § 3º do art. 31 da Lei n. 10.865/04. Relator: Min. Dias Toffoli. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Julgado em: 28.11.2022. *DJe-s/n*. Divulgação em: 08.02.2023. Publicação em: 09.02.2023. Disponível em: [https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumerolncidente=%22RE%20841979%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=\\_score&sortBy=desc&isAdvanced=true](https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumerolncidente=%22RE%20841979%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true). Acesso em: 10 dez. 2023.

Necessita-se observar o tratamento diferenciado na aquisição de insumos provenientes da ZFM, gerando crédito presumido de IPI (RE 592.891)<sup>23</sup>, o que poderia ser aplicado ao IS.

A partir de 2027, o IPI será mantido com alíquota zero, exceto os produtos incentivados na ZFM, não incidindo junto com o IS (art. 126, III, “a” e “b”, da EC 132/2023).

A União conseguirá aumentar a base de incidência e a arrecadação por meio de um cheque em branco, tributando o consumo, a industrialização, a prestação de serviços, e a importação de bens e serviços, deixando de lado a capacidade contributiva.

## 2.4 A Contribuição sobre Bens e Serviços

A CBS substituirá o PIS/Cofins, será instituída com a mesma lei complementar do IBS, com alíquota fixada por lei ordinária, não integrará sua base de cálculo nem do IBS, do IS, do PIS e da Cofins na transição, nos termos do art. 195, V, § 15, 16, 17, da EC 132/2023.

Tramita na Câmara dos Deputados o PL n. 3.887/2020, visando a extinguir PIS/Cofins e instituir a CBS por lei ordinária, com disposições relevantes, como os arts. 25 e 26 que visam a isentar remessa de mercadorias para ZFM e ALC, bem como as vendas de mercadorias realizadas na ZFM e ALC, seguindo o art. 4º do DL 288/1967, o que findaria as discussões judiciais sobre a não incidência do PIS/Cofins nas vendas internas, integrando a jurisprudência na lei<sup>24</sup>, sendo

- 
23. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 592.891*. Tributário. Repercussão geral. Imposto sobre produtos industrializados – IPI. Creditamento na aquisição direta de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus. Artigos 40, 92 e 92-a do ADCT. Constitucionalidade. Artigos 3º, 43, § 2º, III, 151, I e 170, I e VII da Constituição Federal. Inaplicabilidade da regra contida no artigo 153, § 3º, II da Constituição Federal à espécie. Relatora: Rosa Weber. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Julgado em 25.04.2019. Acórdão Eletrônico. *DJe*-204. Divulgado em: 19.09.2019. Publicado em: 20.09.2019). Disponível em: [https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumerolncidente=%22RE%20592891%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=\\_score&sortBy=desc&isAdvanced=true](https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumerolncidente=%22RE%20592891%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true). Acesso em: 4 dez. 2023.
24. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *AgInt no AREsp n. 799.618/AM*. Tributário. Agravo interno no agravo em recurso especial. PIS e Cofins. Mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus. Equiparação à exportação. Não incidência dos referidos tributos. Operação de venda realizada por empresa sediada na própria zona franca à empresa situada na mesma localidade. Particularidade que não desconfigura a inexigibilidade das exações. Agravo interno

omisso apenas nas vendas a pessoas físicas e nas prestações de serviços<sup>25</sup>, além de inobservar a ficção de extraterritorialidade da ZFM nas exportações no art. 2º, § 2º, aumentando a arrecadação; sendo que, de outro lado, aumentará as desigualdades regionais com a nova contribuição.

O PIS e a Cofins têm alíquota de 9,25% no lucro real, e de 3,65% no lucro presumido, o PL 3.887/2020 visa à alíquota única de 12%, com a finalidade de diminuir as obrigações tributárias, simplificar a contribuição, evitar a fraude e a evasão<sup>26</sup>, sendo que a emenda de n. 806 da PEC 45/2019, que colocava o teto de 6% na CBS, foi rejeitada por não ter fundamento técnico<sup>27</sup>.

O PL 3.887/2020 está parado após a tramitação da PEC 45/2019, devendo ser processado como lei complementar e incorporado à legislação do IBS e CBS, obedecendo à EC 132/2023.

## 2.5 A CIDE-ZFM/ALC e os Fundos de Desenvolvimento Sustentável

Para preservar o diferencial competitivo da ZFM e das ALC, o texto da PEC 45/2019 aprovado no Senado Federal previa que seriam utilizados instrumentos fiscais, econômicos ou financeiros, de forma isolada ou cumulativa com o IBS

- 
- improvido. [...] II. Na forma da jurisprudência, “as operações com mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus são equiparadas à exportação para efeitos fiscais, conforme disposto no art. 4º do Decreto-Lei 288/67, de modo que sobre elas não incidem as contribuições ao PIS e à Cofins. Precedentes do STJ. O benefício fiscal também alcança as empresas sediadas na própria Zona Franca de Manaus que vendem seus produtos para outras na mesma localidade. Interpretação calcada nas finalidades que presidiram a criação da Zona Franca, estampadas no próprio DL 288/67, e na observância irrestrita dos princípios constitucionais que impõem o combate às desigualdades socio-regionais”. Relatora Ministra Assusete Magalhães. Órgão julgador: Segunda Turma. Julgado em 11.09.2023. *DJe*: 14.09.2023. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?b=ACOR&livre=1.276.540&O=JT>. Acesso em: 4 dez. 2023.
25. BRASIL. Tribunal Federal da 1ª Região. *Apelação Cível n. 1014671-82.2019.4.01.3200*. Relatora Convidada: Juíza Federal Kátia Balbino de Carvalho Ferreira. Órgão Julgador: Oitava Turma. *PJe* 15.10.2021.
26. BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei n. 3.887/2020. Institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços – CBS, e altera a legislação federal. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2020. p. 58. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=nodeoryrlj7cefme585e1pwx10a97909110.no-deo?codteor=1860066&filename=PL+388/2020](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=nodeoryrlj7cefme585e1pwx10a97909110.no-deo?codteor=1860066&filename=PL+388/2020). Acesso em: 14 maio 2023.
27. BRASIL. Senado Federal. Parecer sobre as Emendas à Proposta de Emenda à Constituição n. 45, de 2019, da Câmara dos Deputados, que altera o Sistema Tributário Nacional. Relator: Senador Eduardo Braga. Brasília, DF: Senado Federal, 2023. p. 1. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/158930>. Acesso em: 10 dez. 2023.

e a CBS. Subsidiariamente, seria utilizada a CIDE-ZFM/ALC, observando o art. 149 da CF/1988, incidindo sobre a importação, a produção ou a comercialização de bens que tenham industrialização incentivada na ZFM e nas ALC, garantindo tratamento favorecido da região, com base no art. 92-B, *caput*, e § 1º.

O produto da arrecadação da CIDE seria destinado à subvenção da industrialização da ZFM e ao Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas (FSDEAM), conforme o § 5º, I e II, do art. 92-B do ADCT da PEC 45/2019, e, segundo o relator no Senado, o tributo visava a “coibir” a produção de produtos fabricados na ZFM por outros Estados, incidindo na importação, produção e comercialização<sup>28</sup>, realizando indução negativa<sup>29</sup>.

Na Câmara dos Deputados, a CIDE foi suprimida, mantendo o IPI com alíquota zero, com exceção dos produtos que tenham a industrialização incentivada na ZFM, não incidindo cumulativamente com o IS, nos termos do art. 126, III, “a” e “b”, da EC 132/2023.

Por sua vez, o FSDEAM será instituído via lei complementar e constituído com recursos da União, sob sua gestão, com participação do Amazonas na definição das políticas públicas, “com o objetivo de fomentar o desenvolvimento e a diversificação das atividades econômicas no Estado”, além de prever o uso dos recursos para compensar eventual perda de receita do Amazonas, em função da reforma tributária, conforme os §§ 2º e 3º do art. 92-B do ADCT.

Por sua vez, o §§ 8º e 9º do art. 92-B da EC 132/2023 instituíram o Fundo de Desenvolvimento Sustentável dos Estados da Amazônia Ocidental e do Amapá (FDSEAO), constituído com recursos da União, sob sua gerência, com participação dos Estados da região nas políticas públicas, podendo usar recursos para compensar eventual perda de arrecadação.

### 3 PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL N. 110, DE 2019

Os objetivos principais da PEC n. 110, de 2019, eram simplificar e modernizar o STN, desonerar as exportações, eliminar a cumulatividade do sistema, redu-

28. BRASIL. Senado Federal. Parecer sobre as Emendas à Proposta de Emenda à Constituição n. 45, de 2019, da Câmara dos Deputados, que altera o Sistema Tributário Nacional. Relator: Senador Eduardo Braga. Brasília, DF: Senado Federal, 2023. p. 29. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/158930>. Acesso em: 10 dez. 2023.

29. GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 149.

zir a litigiosidade e combater a guerra fiscal, sem alterar a carga tributária total. Na repartição de receitas, havia manutenção da participação atual, com exceção do IPVA, que seria dos Municípios, e do ITCMD, que passaria a ser da União.

O art. 15 e seu parágrafo único visavam à manutenção da ZFM, com suas características, possibilitando o crédito presumido do IBS nas operações internas, inclusive para o consumo, ficando garantidas à ZFM as características de área de livre comércio, com os prazos do ADCT.

O inciso VIII do art. 155 da PEC 110/2019 vedava isenção do IBS, excetuando a concessão de isenção para as matérias previstas nas alíneas “a” e “b” da proposta.

Entre outras mudanças, a PEC n. 110/2019 extinguiu IPI, IOF, PIS/Pasep, Cofins, salário-educação, CIDE-combustíveis, ICMS e ISS, e instituiria o IBS-estadual e um IBS seletivo de competência da União.

A PEC 110/2019 abria margem para questionamentos de como seriam mantidos os benefícios fiscais da ZFM com a instituição do IBS e a extinção de PIS/Cofins, IPI e ICMS, utilizados em sua política de incentivos fiscais. Entretanto, o art. 155, IV, § 7º, VI, “a”, da proposta demonstrava que não incidiria o IBS nas exportações, garantindo a manutenção e o aproveitamento do imposto cobrado nas operações anteriores, possibilitando discussão judicial sobre a não incidência do IBS na ZFM, em relação ao disposto do art. 4º do DL 288/1967.

Por outro lado, o art. 149, § 2º, I, “a”, da PEC 110/19 afirmava que não incidiriam contribuições sociais nem de intervenção no domínio econômico na exportação, implicando o questionamento sobre a incidência da CBS nas prestações de serviços e nas vendas internas na ZFM e nas ALC.

Em 10.11.2023, a PEC foi tida como prejudicada, uma vez que os dispositivos de interesse do relator foram extraídos e disponibilizados à PEC 45/2019, sendo a PEC 110/2019 arquivada no Senado na mesma data.

#### **4 PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL N. 46, DE 2022**

Ainda na tentativa de alterar o STN, caminhava no Senado Federal a PEC 46/2022, de proposição do Senador Oriovisto Guimarães, apresentada em 22.12.2022, visando à simplificação da cobrança do ICMS e do ISS, possibilitando crédito de operações relativas à ZFM, mas impedia os Estados de concederem incentivos fiscais, tendo antes de submeter proposta ao Senado Federal, nos termos do art. 155, § 2º, IV-C, XII, “j”, “g”, da proposta.

Ao contrário das PECs 45/2019 e 110/2019, a PEC 46/2022 não integrava as bases tributárias de bens e serviços, mantendo o ICMS e o ISS, sendo menos audaciosa quanto às outras duas propostas de emendas à Constituição.

O art. 146 previa a instituição da Câmara de Conciliação Federativa, que emitiria respostas a consultas e normas interpretativas de conflitos sobre ICMS e ISS, além de prever a criação do Comitê Gestor do ICMS, com natureza de autarquia nacional, e atribuições de editar regulamento único e nacional do imposto, além de permanecer na gerência da Câmara de Compensação, que distribuiria a arrecadação ao Estado de destino.

Quanto ao ISS, a proposta definia a abrangência do imposto, com o objetivo de reduzir conflitos de interpretação, determinando que cada Município estabelecesse sua alíquota única com validade em todas as operações, com exceção aos serviços de saúde e de educação, que poderiam ter alíquotas mais baixas, sendo vedada a concessão de incentivos fiscais, e criava o Comitê Gestor do ISS.

A PEC 46/2022 ainda previa que a CPP, a Cofins e a CSLL poderiam ter alíquotas regressivas em função da atividade econômica empenhada.

Em que pesem as disposições com o *slogan* “simplifica já”, na tentativa de reduzir a complexidade sistêmica e unificação da legislação tributária de ICMS e ISS, a PEC 46/2022 foi apensada à PEC 45/2019, por ser a de maior abrangência, incorporando o Comitê Gestor.

## 5 OS IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA NA ZONA FRANCA DE MANAUS

Diante desse cenário reformador, o Estado do Amazonas perderá sua prerrogativa na concessão de incentivos fiscais de ICMS, e haverá o fim de incentivos fiscais de PIS e Cofins, sendo criados dois fundos, visando a compensar perda de receita na região, em virtude dos impactos da reforma tributária com a instituição do IBS e da CBS (art. 92-B, § 3º, II, do ADCT).

O termo “perda de receita” é preocupante, pois conforme demonstrado pelo relator da PEC 45/2019 no Senado, a ZFM gera emprego e renda para mais de 500 mil pessoas, contribuindo “para a arrecadação de tributos, atraindo investimentos nacionais e estrangeiros, estimulando a inovação tecnológica e preservando o meio ambiente ao reduzir a pressão sobre a floresta amazônica”, havendo preocupação em “garantir um tratamento adequado para a área

durante a transição da reforma tributária, sendo a ZFM instrumento estratégico para o desenvolvimento sustentável da região e do nosso país”<sup>30</sup>.

Noutro ponto, o relator afirma que a ZFM não é somente modelo de desenvolvimento industrial, comercial ou agropecuário na região amazônica, “a ZFM visa assegurar também a soberania nacional sobre um imenso território rico em recursos e cobiçado por muitos países”<sup>31</sup>.

Assim, a EC 132/2023 manteve essa proteção até 2073, ordenando as legislações do IBS e da CBS a estabelecerem mecanismos necessários, com ou sem contrapartidas, para manter, em caráter geral, o diferencial competitivo da ZFM e das ALC, nos níveis do ICMS (extinto em 2033) e do PIS e da Cofins (extintos em 2027), conforme o art. 92-B do ADCT, nada impedindo que seja prorrogada, pois o que deixará de existir após 2073 não é a ZFM em si, mas a sua proteção constitucional<sup>32</sup>.

A tributação deve ser adaptada à realidade de cada região, por meio de incentivos para corrigir distorções na economia. Nesse ponto, deixaria de existir a neutralidade, pois a norma tributária indutora, ao incentivar comportamento desejável, estaria assumindo a função de alterar o estado inicial, contradizendo a ideia original de neutralidade, não podendo ter a neutralidade como absoluta. Pelo contrário, ela é tida como relativa, pois a sua máxima é a arrecadação pautada na fiscalidade, e quando deixa de ser observada para atender à necessidade de tratamento desigual aos desiguais, privilegia “as regiões mais pobres, as atividades econômicas em dificuldades, para que se normalize a ordem econômica (concreta, real) e para que se busque a ordem (teórica, ordem-objetivo) que a Constituição prescreve”<sup>33</sup>.

30. BRASIL. Senado Federal. Parecer sobre as Emendas à Proposta de Emenda à Constituição n. 45, de 2019, da Câmara dos Deputados, que altera o Sistema Tributário Nacional. Relator: Senador Eduardo Braga. Brasília, DF: Senado Federal, 2023. p. 29. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/158930>. Acesso em: 10 dez. 2023.

31. BRASIL. Senado Federal. Parecer sobre as Emendas à Proposta de Emenda à Constituição n. 45, de 2019, da Câmara dos Deputados, que altera o Sistema Tributário Nacional. Relator: Senador Eduardo Braga. Brasília, DF: Senado Federal, 2023. p. 28-29. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/158930>. Acesso em: 10 dez. 2023.

32. RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. *Sistema tributário da Zona Franca de Manaus: proteção constitucional e incentivos fiscais*. Curitiba: Instituto Memória/Centro de Estudos da Contemporaneidade, 2019. p. 34.

33. ELALI, André. Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.).

Constata-se que o tributo integralmente neutro não existe, tem caráter relativo, devendo se conectar com a racionalidade do sistema tributário e a racionalidade do sistema econômico, admitindo uma tributação menos neutra, conforme o contexto econômico e social<sup>34</sup>, como no caso ZFM, devendo o tributo ser utilizado como “instrumento de regulação da ordem econômica, visando-se ao desenvolvimento econômico”<sup>35</sup>.

Nessas premissas, visando a assegurar o diferencial competitivo da ZFM, o IBS e a CBS serão utilizados, de forma isolada ou cumulativa, como instrumentos fiscais, econômicos ou financeiros (§ 1º do art. 92-B do ADCT), e o IPI será mantido sobre produtos incentivados na ZFM, não incidindo de forma cumulativa com o IS (art. 126, III, “a” e “b”, do ADCT).

Atualmente, para o Estado do Amazonas conceder incentivos fiscais de ICMS, basta haver edição de lei estadual em sua Assembleia Legislativa, sem necessidade de deliberação no Confaz, conforme o art. 15 da LC 24/1975.

Além disso, há isenção heterônoma de ICMS nas remessas de mercadorias de outros Estados para a ZFM, conforme o art. 155, X, “a”, da CF/1988 c/c art. 4º do DL 288/1967, que equipara as remessas de mercadorias à sua área como remessas de mercadorias ao exterior, sendo-lhe atribuída a ficção de extraterritorialidade, estando em solo brasileiro; mas, para fins tributários, é considerada como território estrangeiro<sup>36</sup>, possibilitando ainda ocorrer o crédito presumido de ICMS nessas operações de remessas de mercadorias à ZFM (art. 49, I, DL 288/1967).

Há ainda a isenção de ICMS nas importações para a ZFM de máquinas e equipamentos destinadas ao ativo permanente de atividades agropecuárias e industriais (art. 8º, IX, do Código Tributário do Estado do Amazonas).

---

*Incentivos fiscais*: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP Editora, 2004. p. 62.

34. BOMFIM, Gilson Pacheco. *Incentivos tributários*: conceituação, limites e controle. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 35.
35. ELALI, André. Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Incentivos fiscais*: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP Editora, 2004. p. 62.
36. RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. *Sistema tributário da Zona Franca de Manaus*: proteção constitucional e incentivos fiscais. Curitiba: Instituto Memória/Centro de Estudos da Contemporaneidade, 2019. p. 21 e 90.

O § 7º do art. 92-B da PEC 45/2019 no âmbito da ZFM, vedava concessão de incentivos de IBS e CBS sobre armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas, automóveis de passageiros e produtos de perfumaria ou de toucador, preparados e preparações cosméticas, exceto se fossem consumidos na ZFM ou se produzidos com matérias-primas da fauna e da flora regionais, em conformidade com processo produtivo básico; “para todos os demais produtos, haverá possibilidade de tratamento tributário diferenciado nas operações ocorridas na referida área”<sup>37</sup>.

O § 7º do art. 92-B foi suprimido, mas há o amparo para a concessão de incentivos fiscais, econômicos e financeiros de IBS e CBS à ZFM, com base no art. 92-B, § 1º.

O IBS não incidirá nas exportações, possibilitando o direito a crédito, nos termos do art. 156-A, § 1º, III, da EC 132/2023, possibilitando não incidir o IBS nas remessas de mercadorias à ZFM e o crédito presumido, excepcionando o § 7º, I e II, do art. 156-A. Ainda há a anulação de crédito na imunidade, a ser observada pela lei complementar instituidora de IBS, devendo as normas observarem as regras especiais do art. 40 do ADCT.

A observância do art. 92-B encontra fundamento no art. 4º do DL 288/1967 e na ficção de extraterritorialidade explicada pelo professor Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho, ao lecionar que o art. 40 do ADCT é uma regra específica e prevalece sobre a regra geral<sup>38</sup>, abrindo espaço para a concessão de crédito presumido e a respectiva compensação de IBS, por força do art. 40 do ADCT e do § 1º do art. 92-B, mantendo o diferencial competitivo assegurado à ZFM.

A lei complementar do IBS deve observar a prerrogativa do Amazonas de conceder incentivos fiscais de ICMS sem prévio convênio, com base na LC 24/1975, para poder conceder incentivos fiscais de IBS sem deliberação prévia no Comitê Gestor, não cabendo serem trazidos argumentos de que o princípio do destino será implementado para a redução das desigualdades regionais dentro de 50 anos, próximo ao esgotamento da proteção constitucional da ZFM,

37. BRASIL. Senado Federal. Parecer sobre as Emendas à Proposta de Emenda à Constituição n. 45, de 2019, da Câmara dos Deputados, que altera o Sistema Tributário Nacional. Relator: Senador Eduardo Braga. Brasília, DF: Senado Federal, 2023. p. 29. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/158930>. Acesso em: 10 dez. 2023.

38. RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. *Sistema tributário da Zona Franca de Manaus: proteção constitucional e incentivos fiscais*. Curitiba: Instituto Memória/Centro de Estudos da Contemporaneidade, 2019. p. 134.

ficando o modelo econômico à mercê do longo lapso temporal, sem saber se dará certo no Brasil.

O PIS e a Cofins não incidem nas remessas de mercadorias à ZFM, com base no art. 2º da Lei n. 10.996/2004, e com base em entendimentos jurisprudenciais, não incidindo nas vendas de mercadorias<sup>39</sup> e nas prestações de serviços realizados dentro da ZFM<sup>40</sup>.

O PL 3.887/2020, que dispõe sobre a CBS em substituição ao PIS e à Cofins, visa a atender peculiaridades da ZFM em seu art. 25, não incidindo nas remessas de mercadorias para a ZFM nem nas operações internas; não incidindo ainda nas operações de vendas envolvendo as ALC nos termos do § 1º do art. 25, possibilitando o direito de crédito em suas operações no art. 27, devendo-se observar a não incidência da contribuição nas vendas para pessoas físicas e nas prestações de serviços em âmbito interno, sob pena de abarrotar o Judiciário, que entende não incidirem a contribuição ao PIS e a Cofins em ambas as operações<sup>41</sup>.

Na Amazônia Ocidental, há a isenção do IPI por meio do programa Zona Franca Verde, não incidindo no processo de industrialização de matéria-prima da região, de produtos de origem vegetal, animal, mineral, no cultivo, coleta, extração, criação animal e no consumo interno, e em importações, exportações, compras de bens nacionais e vendas de seus produtos para os demais Estados

- 
39. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial n. 1.276.540/AM*. Processual civil e tributário. Recurso especial. art. 535, II, do CPC. Alegações genéricas. Súmula 284/STF. Arts. 110, 111, 176 e 177, do CTN. Prequestionamento. Ausência. Súmula 211/STJ. Desoneração do PIS e da Cofins. Produtos destinados à Zona Franca de Manaus. Art. 4º do DL 288/67. Interpretação. Empresas sediadas na própria Zona Franca. Cabimento. Relator Min. Castro Meira. 2ª Turma. Julgamento em 16.02.2012, *DJe* 05.03.2012. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27RESP%27.clas.+e+@num=%271276540%27\)+ou+\(%27REsp%27+adj+%271276540%27\).suce.\)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja](https://processo.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27RESP%27.clas.+e+@num=%271276540%27)+ou+(%27REsp%27+adj+%271276540%27).suce.)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja). Acesso em: 12 dez. 2023.
40. BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. *Apelação Cível n. 1014671-82.2019.4.01.3200*. Relatora: Juíza Federal Kátia Balbino de Carvalho Ferreira (Conv.). Órgão julgador: Oitava Turma. *PJe* 15.10.2021. Disponível em: <https://www2.cjf.jus.br/jurisprudencia/trf1/index.xhtml>. Acesso em: 5 out. 2023.
41. TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 1ª REGIÃO. *Apelação em Mandado de Segurança n. 1001584-59.2019.4.01.3200*. Relator: Desembargador Federal Hercules Fajoses. Órgão Julgado: Sétima Turma. *PJe* 16.08.2023. Disponível em: <https://www2.cjf.jus.br/jurisprudencia/trf1/index.xhtml>. Acesso em: 5 out. 2023.

do País<sup>42</sup>; e as ALC são isentas de IPI em suas operações, devendo a lei complementar do art. 127, III, “a”, do ADCT prever tais disposições.

O IBS e a CBS terão os mesmos mecanismos para as ALC instituídas até 31.05.2023, podendo ter a redução do alcance de seus instrumentos mediante deliberação entre a União e os Estados que tiverem ALC, com aporte de recursos ao Fundo de Desenvolvimento Sustentável dos Estados da Amazônia Ocidental e do Amapá, assegurando a diversificação das atividades econômicas e a antecedência mínima de três anos, por força do art. 92-B, §§ 2º e 6º do ADCT.

O Fundo de Desenvolvimento Sustentável dos Estados da Amazônia Ocidental e do Amapá será constituído com recursos da União e por ela gerido, havendo a participação dos Estados da referida região para a definição das políticas públicas para o desenvolvimento e a diversificação de suas atividades econômicas, podendo utilizar os recursos para compensar eventual perda de receita da região, conforme o § 6º do art. 92-B da EC 132/2023.

Diante desse cenário, o diferencial competitivo das ALC e da Amazônia Ocidental pode ser preservado com a manutenção do IPI e da abrangência da ZFM sobre a região, restando aguardar se o fundo compensará tamanha perda de arrecadação enunciada pela reforma tributária, fomentando o desenvolvimento e a diversificação econômica da região.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante da reforma tributária, ficou evidente que há grandes implicações à ZFM e ALC, e, com base na fundamentação do presente trabalho (em especial, do *Sistema tributário da Zona Franca de Manaus*, do professor Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho), que a reforma tributária atente ao regime atual do modelo ZFM para aplicá-lo no sistema tributário por vir.

Primeiramente, a lei complementar do IBS pode inserir a previsão de o Estado do Amazonas conceder incentivos fiscais sem a necessidade de deliberação do Comitê Gestor, com base nos arts. 40 e 92-B do ADCT, similar ao art. 15 da LC 24/1975, pois o critério populacional de votação pode agravar as desigualdades

---

42. CHAAR, Diego Francivan dos Santos. A governança ambiental e as políticas públicas da dignidade da pessoa humana: o papel da Sudam e da Suframa na redução das desigualdades regionais na Amazônia perante os objetivos 1, 2 e 10 da Agenda 2030. In: MARQUES, José Roque Nunes; SANTOS, Ronaldo Pereira (coord.). *Direito e governança ambiental na Amazônia*. São Paulo: Alexa Cultural; Manaus: EDUA, 2022. p. 194.

regionais, visto que as regiões mais populosas do País terão força frente às regiões menos populosas e desenvolvidas, como a Região Norte.

Da mesma forma, a lei complementar do IBS pode prever a isenção nas remessas de mercadorias para a ZFM, por força de seu regime jurídico equiparado às exportações e reexportações, com ficção de extraterritorialidade (art. 4º do DL 288/1967), e a possibilidade de crédito presumido nas remessas de mercadorias para a ZFM, com base nas disposições do DL 288/1967, similar ao ICMS.

As disposições do PL 3.887/2020 podem ser aproveitadas para a lei complementar da CBS, incluindo as ALC e o crédito presumido nas operações, devendo incluir as prestações de serviços e as operações de pessoa jurídica à pessoa física, atendendo à jurisprudência de PIS e Cofins.

Fez bem o constituinte derivado ao não permitir que os contribuintes dos demais Estados fossem demasiadamente tributados com a CIDE, mantendo o IPI com alíquota zero para proteção dos produtos industrializados na ZFM, impossibilitando a utilização do IS para manter o diferencial econômico da ZFM; todavia, a EC n. 132/2023 manteve a não incidência do IS nas exportações, podendo ser aplicada à ficção da extraterritorialidade da ZFM.

Os fundos do Amazonas, das ALC, da Amazônia Ocidental e do Amapá serão constituídos com recursos da União para realizar políticas públicas, subvenção das indústrias incentivadas na ZFM, e reparação de possível perda de arrecadação – que pode acentuar as desigualdades regionais, em especial, com a perda de arrecadação no Amazonas e o fim das prerrogativas sobre ICMS e os benefícios de PIS/Cofins –, devendo o IBS e a CBS observar o diferencial competitivo da região, utilizando a extrafiscalidade como norma indutora positiva, tendo em vista que no Estado Social não pode existir tributação extremamente neutra, devendo atentar para as desigualdades regionais atenuadas pelo modelo da ZFM.

## 7 REFERÊNCIAS

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

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei n. 3.887/2020. Institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços – CBS, e altera a legislação federal. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2020. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=nodeoryrlj7cefme585e1pw](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=nodeoryrlj7cefme585e1pw)

xa10a97909110.nodeo?codteor=1860066&filename=PL+388/2020. Acesso em: 14 maio 2023.

BRASIL. Senado Federal. Parecer (SF) n. 88, de 2023. Da Comissão de Constituição, Justiça e cidadania, sobre a Proposta de Emenda à Constituição n. 45, de 2019, que altera o Sistema Tributário Nacional, e sobre a Proposta de Emenda à Constituição n. 46, de 2022, do Senador Oriovisto Guimarães, que altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências, e sobre a Proposta de Emenda à Constituição n. 110, de 2019, do Senador Davi Alcolumbre, que altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Presidente: Senador Davi Alcolumbre. Relator: Senador Eduardo Braga. Brasília, DF: Senado Federal, 2023. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/158930>. Acesso em: 15 nov. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *AgInt no AREsp n. 799.618/AM*. Tributário. Agravo interno no agravo em recurso especial. PIS e Cofins. Mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus. Equiparação à exportação. Não incidência dos referidos tributos. Operação de venda realizada por empresa sediada na própria zona franca à empresa situada na mesma localidade. Particularidade que não desconfigura a inexigibilidade das exações. Agravo interno improvido. [...] II. Na forma da jurisprudência, “as operações com mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus são equiparadas à exportação para efeitos fiscais, conforme disposto no art. 4º do Decreto-Lei 288/67, de modo que sobre elas não incidem as contribuições ao PIS e à Cofins. Precedentes do STJ. O benefício fiscal também alcança as empresas sediadas na própria Zona Franca de Manaus que vendem seus produtos para outras na mesma localidade. Interpretação calcada nas finalidades que presidiram a criação da Zona Franca, estampadas no próprio DL 288/67, e na observância irrestrita dos princípios constitucionais que impõem o combate às desigualdades socioregionais”. Relatora Ministra Assusete Magalhães. Órgão julgador: Segunda Turma. Julgado em 11.09.2023. *DJe*: 14.09.2023. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?b=ACOR&livre=1.276.540&O=JT>. Acesso em: 4 dez. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial n. 1.276.540/AM*. Processual civil e tributário. Recurso especial. art. 535, II, do CPC. Alegações genéricas. Súmula 284/STF. Arts. 110, 111, 176 e 177, do CTN. Prequestionamento. Ausência. Súmula 211/STJ. Desoneração do PIS e da Cofins. Produtos destinados à Zona Franca de Manaus. Art. 4º do DL 288/67. Interpretação. Empresas sediadas na própria Zona Franca. Cabimento. Relator Min. Castro Meira. 2ª Turma. Julgamento em 16.02.2012, *DJe* 05.03.2012. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27RESP%27.clas.+e+@num=%271276540%27\)+ou+\(%27REs](https://processo.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27RESP%27.clas.+e+@num=%271276540%27)+ou+(%27REs)

p%27+adj+%271276540%27).suce.)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja. Acesso em: 12 dez. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 574.706*. Tema n. 69. Recurso extraordinário com repercussão geral. Exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e Cofins. Definição de faturamento. Apuração escritural do ICMS e regime de não cumulatividade. Recurso provido. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Tribunal Pleno. Julgado em: 15.03.2017. Publicação em: 02.10.2017. Disponível em: [https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumerolIncidente=%22RE%20574706%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=\\_score&sortBy=desc&isAdvanced=true](https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumerolIncidente=%22RE%20574706%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true). Acesso em: 18 nov. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 592891*. Tributário. Repercussão geral. Imposto sobre produtos industrializados – IPI. Creditamento na aquisição direta de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus. Artigos 40, 92 e 92-a do ADCT. Constitucionalidade. Artigos 3º, 43, § 2º, III, 151, I e 170, I e VII da Constituição Federal. Inaplicabilidade da regra contida no artigo 153, § 3º, II da Constituição Federal à espécie. Relatora: Rosa Weber. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Julgado em 25.04.2019. Acórdão Eletrônico. *DJe-204*. Divulgado em: 19.09.2019. Publicado em: 20.09.2019). Disponível em: [https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumerolIncidente=%22RE%20592891%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=\\_score&sortBy=desc&isAdvanced=true](https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumerolIncidente=%22RE%20592891%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true). Acesso em: 4 dez. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 841.979*. Repercussão Geral. Tema 756. I. O legislador ordinário possui autonomia para disciplinar a não cumulatividade a que se refere o art. 195, § 12, da Constituição, respeitados os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional das contribuições ao PIS e Cofins e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança; II. É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a discussão sobre a expressão insumo presente no art. 3º, II, das Leis ns. 10.637/02 e 10.833/03 e sobre a compatibilidade, com essas leis, das IN SRF ns. 247/02 (considerada a atualização pela IN SRF n. 358/03) e 404/04. III. É constitucional o § 3º do art. 31 da Lei n. 10.865/04. Relator: Min. Dias Toffoli. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Julgado em: 28.11.2022. *DJe-s/n*. Divulgação em: 08.02.2023. Publicação em: 09.02.2023. Disponível em: [https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumerolIncidente=%22RE%20841979%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=\\_score&sortBy=desc&isAdvanced=true](https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumerolIncidente=%22RE%20841979%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true). Acesso em: 10 dez. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Grupo de Trabalho da reforma tributária. *Resultados do grupo de trabalho sobre a reforma tributária*. Brasília, DF: Segecex, 2023. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/resultados-do-grupo-de-trabalho-sobre-a-reforma-tributaria-8A81881F8A588DD8018AF6C47BEC731B.htm>. Acesso em: 12 dez. 2023.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. *Apelação Cível n. 1014671-82.2019.4.01.3200*. Relatora: Juíza Federal Kátia Balbino de Carvalho Ferreira (Conv.). Órgão julgador: Oitava Turma. PJe 15.10.2021. Disponível em: <https://www2.cjf.jus.br/jurisprudencia/trf1/index.xhtml>. Acesso em: 5 out. 2023.

CHAAR, Diego Francivan dos Santos. A governança ambiental e as políticas públicas da dignidade da pessoa humana: o papel da Sudam e da Suframa na redução das desigualdades regionais na Amazônia perante os objetivos 1, 2 e 10 da Agenda 2030. In: MARQUES, José Roque Nunes; SANTOS, Ronaldo Pereira (coord.). *Direito e governança ambiental na Amazônia*. São Paulo: Alexa Cultural; Manaus: EDUA, 2022.

ELALI, André. Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Editora, 2004.

ELALI, André. *O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005.

FIALHO, Marcelito Lopes; REIS, Karina Pregolato; OLIVEIRA, Ricardo Bezerra de; FRANCO, Márcia Villar; SANTOS, Haroldo Lima. Fatores de riscos à saúde por ingestão excessiva de refrigerantes e as suas principais doenças causadas ao ser humano. *Intracência Revista Científica da Faculdade do Guarujá*, Guarujá, 2019. Disponível em: [https://uniesp.edu.br/sites/\\_biblioteca/revistas/20190312104438.pdf](https://uniesp.edu.br/sites/_biblioteca/revistas/20190312104438.pdf). Acesso em: 27 nov. 2023).

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

IBGE. Estimativas da população residente no Brasil e unidades da Federação com data de referência em 1º de julho de 2021. Disponível em: [https://ftp.ibge.gov.br/Estimativas\\_de\\_Populacao/Estimativas\\_2021/POP2021\\_20230710.pdf](https://ftp.ibge.gov.br/Estimativas_de_Populacao/Estimativas_2021/POP2021_20230710.pdf). Acesso em: 26 nov. 2023.

LEÃO, Martha. Reforma tributária no Brasil: entre a promessa e a realidade. *Cadernos do Programa de Pós-graduação em Direito – PPGDir./UFRGS*, Santa Catarina,

v. XIV, n. 2, 2019. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/index.php/ppgdir/article/view/96718>. Acesso em: 18 nov. 2023.

LEMES, Narcilene Moreira Machado. *Federalismo fiscal e aplicabilidade do princípio da redução das desigualdades regionais*. Curitiba: Editora CRV, 2019.

MANEIRA, Eduardo; LIMA, Daniel Serra. 30 anos da Constituição: Sistema Tributário Nacional e a necessária reforma na tributação sobre o consumo. *Revista da Faculdade de Direito da UERJ – RFD*, Rio de Janeiro, n. 34, 2019. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfdUERJ/article/view/39459/0>. Acesso em: 18 nov. 2023.

MARTINS, Ives Gandra. Reforma tributária. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *XVI Congresso Nacional de Estudos Tributários: racionalização do sistema tributário*. São Paulo: Noeses, 2017. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/04/Ives-Gandra.pdf>. Acesso em: 18 nov. 2023.

PRADO, Sérgio. Desafios e perspectivas do federalismo fiscal brasileiro. In: CAMPOS, Cesar Cunha; MENDES, Gilmar Ferreira (org.). *Federalismo fiscal Brasil-Alemanha*. São Paulo: FGV Projetos, 2016.

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

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 1ª REGIÃO. *Apelação em Mandado de Segurança n. 1001584-59.2019.4.01.3200*. Relator: Desembargador Federal Hercules Fajoses. Órgão Julgado: Sétima Turma. PJe 16.08.2023. Disponível em: <https://www2.cjf.jus.br/jurisprudencia/trf1/index.xhtml>. Acesso em: 5 out. 2023.

