

## A REFORMA TRIBUTÁRIA NA ZONA FRANCA DE MANAUS

### ANÁLISE DO DIFERENCIAL COMPETITIVO DA ZONA FRANCA DE MANAUS À LUZ DA REFORMA TRIBUTÁRIA

Emilly Cristina Maciel Gomes<sup>1</sup>  
Ananias Ribeiro Oliveira Júnior<sup>2</sup>

**RESUMO:** O presente artigo tem como objetivo analisar o desenvolvimento da Zona Franca de Manaus à luz do Direito Tributário considerando os incentivos fiscais que engrandeceram significativamente um dos maiores polos industriais do Brasil. Instituída pela lei nº 3.173 de 1967 com o objetivo de fomentar o desenvolvimento econômico do estado do Amazonas por meio da isenção e redução de tributos, atraindo grandes indústrias que empregam milhares de trabalhadores locais, bem como discorrer acerca dos impactos decorrentes da Reforma Tributária por meio da Emenda Constitucional nº 132/2023 que visa a unificação de tributos com o objetivo de facilitar um sistema tributário considerado complexo por meio da unificação de impostos, atualmente se possui estimativas sobre tal emenda, contudo, evidentemente os impactos são consideráveis tendo em vista os incentivos fiscais que a Zona Franca de Manaus recebe, verificando através deste artigo como a reforma se relaciona com o diferencial competitivo regional.

4023

**Palavras-chave:** Reforma Tributária. Incentivos Fiscais. Zona Franca de Manaus. Diferencial Competitivo.

**ABSTRACT:** This article aims to analyze the development of the Manaus Free Trade Zone in light of Tax Law, considering the tax incentives that significantly enhanced one of the largest industrial hubs in Brazil. Instituted by Law No. 3,173 of 1967 with the objective of fostering the economic development of the state of Amazonas through the exemption and reduction of taxes, attracting large industries that employ thousands of local workers, as well as discussing the impacts resulting from the Tax Reform through Constitutional Amendment No. 132/2023, which aims to unify taxes with the objective of facilitating a tax system considered complex through the unification of taxes. There are currently estimates on this amendment, however, the impacts are evidently considerable considering the tax incentives that the Manaus Free Trade Zone receives, verifying through this article how the reform relates to the regional competitive differential.

**Keywords:** Tax Reform. Tax Breaks. Manaus Free Trade Zone. Competitive Differential.

<sup>1</sup> Graduanda em Direito pela Universidade Federal do Amazonas

<sup>2</sup> Professor de Direito Tributário pela Universidade Federal do Amazonas (2024). Doutor pela Universidade de Fortaleza (2024). Mestre em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco - UFPE (2005). Especialista em Direito Tributário pela Universidade Federal do Amazonas - UFAM (1998).

## INTRODUÇÃO

A Zona Franca de Manaus foi criada pela lei nº 3.173 de 1967 e alterada pelo Decreto-Lei nº 288 de 1967, sendo um modelo que visava o desenvolvimento da região da Amazônia através do fomento e incentivos fiscais a uma área de livre comércio de importação e exportação, através de isenções de tributos. Tendo como marco fundamental do Distrito Industrial em 30 de Setembro de 1968 instituindo o início de um dos maiores polos industriais que abrange empresas transnacionais e emprega milhares de amazonenses.

O desenvolvimento da ZFM foi pautado em extrações e comércio advindos dos produtos regionais. Iniciando-se com o ciclo da borracha no início do século XX até a instituição e recepção da Zona Franca de Manaus pela Constituição Federal de 1988, tendo como finalística as atuais mudanças provenientes da Reforma Tributária segundo a Emenda Constitucional nº 132/2023 de 20/12/2023 tendo como principais abordagens a unificação a partir 2033 de cinco tributos, sendo eles: ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins, em uma cobrança que será dividida entre os níveis Federal: CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços) e Estadual/Municipal: IBS (Imposto sobre Bens e Serviços).

Segundo as estimativas, o CBS e o IBS seriam tributos do tipo Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) que tem o objetivo de unificar impostos, dando maior transparência e facilidade na tributação, reduzindo o “efeito cascata” que é responsável com que um imposto seja pago várias vezes ao longo do processo de produção ou comercialização do mesmo bem.

Os senadores Rogério Marinho e Alessandro Vieira possuem entendimentos acerca do assunto (2023):

Na avaliação do senador Rogério Marinho (PL-RN), o Brasil será o país que mais cobrará no modelo IVA, já adotado por mais de 100 países. No entendimento do senador Alessandro Vieira (MDB-SE), atualmente o contribuinte “já paga carga maior que essa sugerida, só que está oculta”. Tendo a transparência como um dos princípios previstos, a emenda prevê que, sempre que possível, o documento fiscal terá o valor do imposto pago informado. Fonte: Agência Senado

Ocorre que o Brasil sempre possui um sistema tributário pautado em uma tributação complexa, razão pela qual tal EC retomou essa unificação que não obteve uma única alíquota, restando quatro alíquotas sobre produtos, serviços e setores econômicos, na tentativa de gerar o fim da cumulatividade, fim da guerra fiscal e dar transparência, que só restarão comprovados após as devidas regulamentações em cada estado/município, bem como as consequências para a Zona Franca de Manaus que possui incentivos fiscais que também serão impactados com essa reforma.

## I. O Desenvolvimento da Zona Franca de Manaus

### 1.1 Os Ciclos da Borracha e o Desenvolvimento da Região Amazônica

O desenvolvimento econômico da cidade de Manaus retorna a metade do século XVII, onde a Europa explorava as chamadas drogas do sertão que eram especiarias que possuíam alto valor no Velho Continente tais como salsa, canela, cravo, cacau e outros. No início do século XVIII, as primeiras minas de ouro foram encontradas na região de Minas Gerais fazendo com o que o enfoque econômico mudasse para outras regiões, o que resultou no declínio do chamado comércio das drogas do sertão.

As demandas do mercado internacional se tornaram significativas o que inaugurou o ciclo da borracha, entre os anos de 1880 e 1910, Manaus prosperou em razão da exploração advinda das seringueiras tornando um dos principais produtos e sendo o mais lucrativo neste período, Manaus se tornou um grande centro urbano. Durante a Revolução Industrial, a borracha foi utilizada para a fabricação de pneus impulsionando a indústria automotiva, a intensa e grande demanda fez a região sentir um surto populacional, onde a migração para a região amazônica foi tomada na maioria pela região nordeste.

Ocorre que de forma planejada, o Oriente começou a investir no látex de forma estratégica vindo a se tornar um concorrente, essa crescente competitividade juntamente com a falta de incentivos pelo governo federal tornou a economia amazonense fragilizada levando a um período de estagnação que retornara apenas na 2ª Guerra Mundial, responsável pelo 2º Ciclo da Borracha na região na década de 1940, marcada pela presença do governo federal que visava uma integração com outras regiões do Brasil e a redução das desigualdades.

Durante o 2º ciclo, houve grande migração nordestina novamente, no entanto, com o término da guerra, sem planejamento e incentivos que assegura o comércio do látex, a economia estagnou novamente tendo em vista a competitividade asiática, já que não houve forma de consolidar uma das maiores produções econômicas.

### 1.2 A Implementação da Zona Franca de Manaus

Houve a consolidação do Plano de Valorização Econômica da Amazônia previsto no art. 199 da Constituição Federal de 1946, que estabelecia que União deveria aplicar durante 20 anos uma quantia mínima de 3% da sua renda tributária na valorização econômica da Amazônia.

Art 199 - Na execução do plano de valorização econômica da Amazônia, a União aplicará, durante, pelo menos, vinte anos consecutivos, quantia não inferior a três por cento da sua renda tributária.

Em 1957, o Governo Federal criou uma Zona Franca na cidade de Manaus conforme a Lei nº 3.173. A Zona Franca de Manaus foi criada pelo Decreto-Lei nº 288 de 1967 sendo uma área de livre comércio e incentivos fiscais com o objetivo de ocupação amazonense, administrada pela Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA). Após o longo período de estagnação, nenhum projeto teve tão grande êxito tendo em vista o crescimento demográfico:

O longo período de estagnação econômica de Manaus, seguido de um crescimento explosivo e desordenado, decorrentes da urbanização acelerada se tornam especialmente notórios a partir da criação da Zona Franca de Manaus - ZFM, através do Decreto-Lei nº 288, de 28/02/1967. Foi um momento importante para o processo de desenvolvimento do Estado do Amazonas, que passou a atrair grandes números de pessoas oriundas da área rural e de outros estados, atraídas pelas expectativas de emprego e melhores condições de vida em geral resultantes da instalação da Zona Franca de Manaus.” (Manaus, 2014a, p. 31)

Em 30 de setembro de 1968 ocorreu o início do processo de criação do Polo Industrial de Manaus (PIM), teve vários enfoques de produção ao longo dos anos e em 1990 empregava 77 mil trabalhadores diretos. O modelo da ZFM enfrenta críticas com relação a dificuldade de competição de outros estados tendo em vista os incentivos do Polo Industrial de Manaus.

4026

Em 2013 os incentivos fiscais da ZFM foram prorrogados até 2073 nos termos da Lei 14.788/2023. Segundo Bosco Saraiva, superintendente da Suframa tem o objetivo de reduzir as desigualdades sociais e fomentar a economia local. A lei alterou a Lei nº 9.532 que previa o fim dos incentivos em 2024 e é decorrente da PL 2.673/2019.

## 2. A REFORMA TRIBUTÁRIA NA ZONA FRANCA DE MANAUS

Com o objetivo de simplificar o Sistema Tributário Nacional, a Reforma Tributária visa substituir cinco tributos (PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS) e adotar o Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), buscando alinhar-se com práticas tributárias internacionais.

Ao longo desse processo foram apresentadas algumas propostas de Emenda Constitucional sendo a PEC 45/2019 e a PEC 110/2019 caracterizada pela instituição do Imposto sobre o Valor Agregado concomitantemente a PEC 46/2022 possuía o objetivo de simplificar algumas legislações com o objetivo de facilitar a cobrança de tributos bem como a transparência,

possibilitando o fim da cumulatividade. A PEC 45/2019 absorveu as demais propostas e estabeleceu a criação do Imposto sobre Bens e Serviços, Contribuição sobre Bens e Serviços.

A EC nº 45/2019 foi apresentada a Câmara dos Deputados em 03/04/2019 e foi aprovada em 07/07/2023 e após diversas alterações foi aprovada pelo Senado em 08/11/2023 e após todo o rito do art. 60 da CF/88, foi promulgada a emenda Constitucional nº 132 de 20/12/2023. Durante o trâmite houveram grandes debates criando o Imposto Seletivo (IS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), ambos de competência da União e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Segundo o parecer do Senado Federal nº 88 de 2023, o CBS e o IBS:

[...] terão os mesmos fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência, sujeitos passivos, imunidades, regimes específicos, diferenciados ou favorecidos, e as mesmas regras de não cumulatividade e de creditamento.

‘ Cabe salientar que o art. 92-B foi inserido na proposta que prevê que as legislações do IBS e do CBS devem estabelecer em caráter geral meios para assegurar o diferencial da ZFM nos termos dos artigos 40 e 92-A que acresce cinquenta anos ao prazo do Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

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

## 2.1 Imposto Sobre Bens e Serviços

O Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) é o responsável pela substituição do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre Serviços (ISS) na tentativa de unificar e dessa forma simplificar o sistema tributário de forma a padronizar o tributo. As alíquotas serão estabelecidas pelos estados e municípios possuindo um referencial padrão sendo de 17,7%.

Conforme o art. 156-A da EC 132/2023, o IBS incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos ou serviços realizados por pessoas físicas ou jurídicas, além de disciplinar acerca de princípios como transparência e imunidade.

Houve a retirada do IBS na possibilidade de ser utilizado como incentivos fiscais, o que de certa forma prejudicou regiões que ainda hoje sofrem com as desigualdades socioeconômicas enfrentadas. A tentativa de pôr fim à guerra fiscal não leva em conta os benefícios fiscais instituídos frente à desigualdade nacional. Ainda assim, o amparo constitucional evidencia-se

tendo em vista que a ZFM possui os instrumentos necessários para instituir conforme o art. 92-B, parágrafo 1º do ADCT.

Art. 92-B. As leis instituidoras dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal estabelecerão os mecanismos necessários, com ou sem contrapartidas, para manter, em caráter geral, o diferencial competitivo assegurado à Zona Franca de Manaus pelos arts. 40 e 92-A e às áreas de livre comércio existentes em 31 de maio de 2023, nos níveis estabelecidos pela legislação relativa aos tributos extintos a que se referem os arts. 126 a 129, todos deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)  
§ 1º Para assegurar o disposto no **caput**, serão utilizados, isolada ou cumulativamente, instrumentos fiscais, econômicos ou financeiros. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

## 2.2 Contribuição sobre Bens e Serviços

A Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) é um imposto de competência da União e compõe o IVA com a finalidade de substituir as contribuições de PIS, Cofins e IPI que possuem cada um legislações próprias que variam de acordo com o tipo de operação e regime. Referente às características tem-se que a alíquota será estabelecida por lei ordinária e não integrará sua própria base de cálculo nem de outros impostos como IPI, ICMS, Cofins e PIS.

Com relação a Zona Franca de Manaus a PL 3.887/2020 estabelece a isenção com as receitas decorrentes das vendas de bens realizada em polos que contenham a ZFM como retrata os artigos 25 e 26:

Art. 25. São isentas da CBS as receitas decorrentes da venda de bens:  
I - realizada por estabelecimento de pessoa jurídica localizado fora da Zona Franca de Manaus - ZFM para estabelecimento de pessoa jurídica localizado na Zona Franca de Manaus - ZFM; e  
II - entre estabelecimentos de pessoas jurídicas localizados na ZFM.  
§ 1º O disposto no inciso I do caput aplica-se inclusive na hipótese de venda realizada por estabelecimento localizado em Área de Livre Comércio - ALC.  
§ 2º O disposto neste artigo não se aplica à venda de:  
I - produtos sujeitos à incidência monofásica de que trata o art. 32; e  
II - produtos que não tenham origem nacional.  
§ 3º Poderão ser instituídos controles específicos para verificação da entrada na ZFM dos bens vendidos com a isenção de que trata o inciso I do caput.  
Art. 26. São isentas da CBS as receitas decorrentes da venda de bens:  
I - realizada por estabelecimento de pessoa jurídica localizado fora da ALC para estabelecimento de pessoa jurídica localizado em ALC; e  
II - entre estabelecimentos de pessoas jurídicas localizados em uma mesma ALC.  
§ 1º O disposto no inciso I do caput aplica-se inclusive na hipótese de venda realizada por estabelecimento localizado na ZFM ou em outra ALC.

É evidente que o diferencial competitivo da ZFM amparado nas disposições do art. 40 e 91-A do ADCT deve ser mantido apesar das alterações tributárias, evidenciando um suporte mesmo com possíveis omissões.

### 2.3 Imposto Seletivo

O Imposto Seletivo de competência da União tem como característica a extrafiscalidade com o objetivo de desestimular o consumo de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente conforme dispõe o art. 153, inciso VIII da CF/88, como por exemplo o consumo de cigarros e bebidas alcoólicas, conhecido como “Imposto do Pecado.”

O IS incidirá na extração, industrialização, comercialização, prestação de serviço e na importação abrangendo muito mais possibilitando já que pode integrar base de cálculo do IBS e CBS.

O Congresso Nacional conferiu um segundo uso ao IS com o objetivo de manter a competitividade dos produtos fabricados na ZFM. Nos termos do art. 126, inciso III, alíneas a e b da EC 132/2023, a partir de 2027, o IPI será mantido com alíquotas reduzidas a zero, não incidindo de forma cumulativa o IS, preservando o diferencial da ZFM:

III - o imposto previsto no art. 153, IV, da Constituição Federal:

a) terá suas alíquotas reduzidas a zero, exceto em relação aos produtos que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus, conforme critérios estabelecidos em lei complementar; e

b) não incidirá de forma cumulativa com o imposto previsto no art. 153, VIII, da Constituição Federal.

### 3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

4029

A Reforma Tributária marcada pela simplificação do sistema tributário nacional, fim da cumulatividade, fim da guerra fiscal impacta diretamente na política de incentivos fiscais e consequentemente no sistema tributário que rege a Zona Franca de Manaus, caracterizado pelo diferencial competitivo que busca reduzir as desigualdades regionais e incentivar o desenvolvimento.

É evidente que a Zona Franca de Manaus gera emprego e renda para mais de 500 mil pessoas, contribuindo para o desenvolvimento industrial, comercial, agropecuário da região amazônica e possui um amparo constitucional na tentativa de fomentar as desigualdades enfrentadas ao longo dos anos e quaisquer mudanças ou alterações devem ser elaboradas com cautela de forma a sustentar o cenário regional.

Conforme abordado a EC/132/2023 possui disposições acerca da ZFM na tentativa de garantir e observar o diferencial competitivo apesar da reforma por meio da utilização de instrumentos fiscais, econômicos e financeiros com os impostos advindos da Reforma Tributária.

De modo geral, evidencia-se que, ainda que se possuam mecanismos que observem a Zona Franca de Manaus na transição e vigência da Reforma Tributária, ainda assim é necessário observar a peculiaridade de uma região marcada por desigualdades advindas de séculos e estabelecer formas de adequação do sistema tributário seja por meios de leis complementares ou quaisquer outros a fim de assegurar o diferencial da Zona Franca de Manaus.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGÊNCIA SENADO. Reforma tributária promulgada: principais mudanças dependem de novas leis. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/12/21/reforma-tributaria-promulgada-principais-mudancas-dependem-de-novas-leis#:~:text=O%20principal%20efeito%20da%20aprova%C3%A7%C3%A3o,Imposto%20sobre%20Bens%20e%20Servi%C3%A7os>. Acesso em: 22 de novembro de 2024.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União. Distrito Federal, DF. Poder Executivo, 05 de out. de 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 15 de novembro de 2024.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 132 de 2023, 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. Diário Oficial da União. Distrito Federal, DF. Poder Executivo. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm). Acesso em: 15 de novembro de 2024.

4030

BRASIL. Projeto de Lei nº 3887 de 2020. Institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços - CBS, e altera a legislação tributária federal. Diário Oficial da União. Distrito Federal, DF. Poder Executivo. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/CCIVIL\\_03/Projetos/Ato\\_2019\\_2022/2020/PL/pl-3887.htm](https://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Projetos/Ato_2019_2022/2020/PL/pl-3887.htm). Acesso em: 15 de novembro de 2024.

BRASIL. Senado Federal. Parecer (SF) nº 88, de 2023. Da Comissão de Constituição, Justiça e cidadania, sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019, que Altera o Sistema Tributário Nacional, e sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 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 nº 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: 25 de novembro de 2024.

BRASIL. Suframa. Lei amplia até 2073 prazo dos incentivos da AMOC e Lei de Informática da Zona Franca de Manaus. Disponível em: <https://www.gov.br/suframa/pt->



br/publicacoes/noticias/lei-amplia-ate-2073-prazo-dos-incentivos-da-amoc-e-leiinformatica-da-zona-franca-de-manau. Acesso em 15 de novembro de 2024.

BRASIL. Suframa. Zona Franca de Manaus: Impactos, Efetividade e Oportunidades. Disponível em: [https://www.gov.br/suframa/pt-br/publicacoes/ppt\\_zfm\\_impactos\\_efetividade\\_oportunidades\\_v22022019.pdf](https://www.gov.br/suframa/pt-br/publicacoes/ppt_zfm_impactos_efetividade_oportunidades_v22022019.pdf). Acesso em: 02 de dezembro de 2024.

CHAAR, Diego. Os Incentivos Fiscais da Zona Franca de Manaus e a Reforma Tributária com a Instituição da Contribuição sobre Bens e Serviços e do Imposto sobre Bens e Serviços, Manaus: Universidade Federal do Amazonas, 2023. Programa de Pós Graduação em Direito. Acesso em 7 de dezembro de 2024.

DA SILVA, Joselito. Os ciclos econômicos da borracha e a Zona Franca de Manaus: expansão urbana e degradação das microbacias. Manaus, 2022. Research, Society and Development, v. 11, n. 6, e33611629103, 2022 (CC BY 4.0) | ISSN 2525-3409 | DOI: <http://dx.doi.org/10.33448/rsd-v11i6.29103>. Disponível em: <https://rsdjournal.org/index.php/rsd/article/download/29103/25271/334505>. Acesso 7 de dezembro de 2024.

Manaus. Secretaria Municipal de Infraestrutura. (2014a). Plano Diretor de Drenagem Urbana de Manaus. Manaus, AM.

PESTANA, Marcos. Reforma Tributária: contexto, mudanças e impactos. Instituição Fiscal Independente. Estudo Especial nº 19, 4 de março de 2024. Disponível em: [https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/647648/EE19\\_2024.pdf](https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/647648/EE19_2024.pdf). Acesso em 20 de novembro de 2024. 4031

SCHNEIDER HERNANDES, Kelzer; VIEIRA, Stela Santos Fiaes. Impactos do fim da concessão de benefícios fiscais na reforma tributária. 2 de Julho de 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jul-02/reforma-tributaria-e-os-impactos-do-fim-da-concessao-de-beneficios-fiscais/>. Acesso em 10 de novembro de 2024.