

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA ZONA FRANCA DE MANAUS (ZFM): OS INCENTIVOS FISCAIS COMO FERRAMENTA DE COMPETITIVIDADE, SOBREVIVÊNCIA E DESENVOLVIMENTO NA REGIÃO AMAZÔNICA

Joab Pedrosa Dias Júnior¹
Ananias Ribeiro de Oliveira Junior²

RESUMO: O presente artigo analisa o modelo da Zona Franca de Manaus (ZFM) sob a ótica do planejamento tributário como estratégia indispensável de competitividade, sobrevivência e desenvolvimento na região amazônica. Parte-se da premissa que os incentivos fiscais constituem mecanismos vitais de extrafiscalidade para compensar os desafios logísticos “Custo Amazônia”. Por meio de pesquisa bibliográfica e análise legislativa, examinou-se o arcabouço tributário federal e estadual, demonstrando como a elisão fiscal, condicionada ao cumprimento do Processo Produtivo Básico, transforma normas complexas em viabilidade econômica. O estudo também aborda, ainda, os novos desafios da Reforma Tributária (EC nº 132/2023), mostrando as salvaguardas constitucionais criadas para a ZFM, frente ao sistema IVA Dual. Conclui-se que o planejamento tributário eficaz na ZFM transcende a maximização lucrativas, mas se consolida como um instrumento jurídico de segurança e desenvolvimento social, no qual os resultados impactam diretamente na geração de empregos, na dignidade humana e na mobilidade educacional na Amazônia.

6200

Palavras-chave: Zona Franca de Manaus. Planejamento Tributário. Competitividade. Reforma Tributária. Função Social.

ABSTRACT: This article analyzes the Manaus Free Trade Zone (ZFM) model from the perspective of tax planning as a necessary strategy for competitiveness, survival, and development in the Amazon region. It starts from the premise that tax incentives are specific components of extra-fiscality to compensate for the logistical challenges of the "Amazon Cost." Through bibliographic research and legislative analysis, we examine the federal and state tax framework, demonstrating how tax avoidance, conditioned on compliance with the Basic Production Process, transforms complex norms into economic directives. The study also addresses the new challenges of the Tax Reform (Constitutional Amendment No. 132/2023), showing the constitutional safeguards created for the ZFM in the face of the Dual VAT system. It concludes that effective tax planning in the ZFM transcends profit maximization but consolidates itself as a legal instrument of security and social development, in which the results directly impact job creation, human dignity, and educational mobility in the Amazon.

Keywords: Manaus Free Trade Zone. Tax Planning. Competitiveness. Tax Reform. Social Function.

¹ Acadêmico de Direito da Universidade Federal do Amazonas.

² Professor de Direito Tributário da Universidade Federal do Amazonas. Doutor em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza. Mestre em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco. Especialista em Direito Tributário pela Universidade Federal do Amazonas. Advogado.

Introdução

O modelo de desenvolvimento da Zona Franca de Manaus (ZFM), instituído originalmente pelo Decreto-Lei nº 288/1967, representa uma das mais longevas e complexas políticas de Estado do Brasil para a integração e desenvolvimento econômico na região amazônica, atualmente a ZFM se tornou um polo industrial de alta complexidade, sustentado por um regime de tributos excepcional previsto na Constituição Federal de 1988.

Contudo, a operação industrial na região passa por desafios singulares, conhecidos como “Custo Amazônico”. As barreiras logísticas, distância entre os centros consumidores e a carência de infraestrutura impede em que o as indústrias locais operem em condições normais de mercado. Nesse cenário que os incentivos fiscais deixam de ser meros benefícios e passam a ser um método de sobrevivência e desenvolvimento econômico.

O presente artigo tem como objetivo analisar o planejamento tributário não apenas como uma obrigação de conformidade, mas como estratégia de competitividade das empresas instaladas no Polo Industrial de Manaus. Problematizando a gestão tributária sob a ótica de elisão fiscal, demonstrando o correto usufruto das suspensões e isenções dos benefícios federais e estaduais, e seu condicionamento ao cumprimento do Processo Produtivo Básico (PPB).

A relevância do tema debatido é amplificada pela recente Reforma Tributária (EC nº 132/2023), que alterará o Sistema Tributário Nacional de forma profunda, a transição para este novo regime impõe incertezas, exigindo uma análise aprofundada sobre as garantias constitucionais de manutenção do diferencial competitivo e novos mecanismo de desenvolvimento. 6201

Metodologicamente, o trabalho adota uma abordagem qualitativa, fundamentada em revisão bibliográfica e análise das legislações pertinentes. O estudo, estrutura-se partindo dos aspectos históricos da ZFM, dificuldades enfrentadas na região, avança para a análise técnica dos incentivos e do planejamento tributário na ZF, e culmina na discussão sobre os impactos da Reforma Tributária e a função social do modelo na geração de empregos, renda e desenvolvimento humano na região.

ZONA FRANCA DE MANAUS (ZFM).

A Zona Franca de Manaus (ZFM) é um modelo de desenvolvimento econômico regional e particularmente singular, sendo o programa mais bem-sucedido da história brasileira. Legalmente conceituada como uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais.

Sua criação tem como objetivo estabelecer na Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário provido de condições que possam permitir o desenvolvimento regional, de forma a compensar as desvantagens locais e a distância em que se encontra dos principais centros consumidores³.

A ZFM constitui uma política de Estado baseado em incentivos fiscais, mediante a qual o Governo renuncia à cobrança de certos impostos para mitigar as desvantagens da região, e por consequência, aumentar o número de empresas instaladas, tornando a produção na Amazônia competitiva em relação a outras regiões do país, promovendo a integração nacional e gerando empregos.

Na prática ocorre o sistema adotado concede certos benefícios, tais como isenções ou suspensões tributárias. A isenção, de forma grosseira, é uma forma de dispensa legal do pagamento, pressupondo que houve o crédito tributário e sua subsequente dispensa do pagamento, essa é a arquitetura fiscal que assegura a viabilidade da ZFM.

O modelo atual da ZFM fora consolidado em 1967, contudo sua história começa em 1866, quando o até então Deputado da província de Alagoas Aureliano Cândido Tavares Bastos, sugeriu em sua obra “Vale do Amazonas” a criação de um comércio direto com o abatimento de 50 % nos direitos, para tornar o que Tavares chama de “a capital do Solimões” o empório de toda a redondeza, incluso aqui os países fronteiriços.

6202

Após o término da “Belle Époque” - período histórico dos Ciclos da Borracha em meados de 1879 até 1945, a região amazônica se viu novamente sem alguma ferramenta ou plano para a recuperação de sua economia. A região que um dia fora denominada a “Paris dos Trópicos” viveu um período de letargia, onde a elite foi embora, a infraestrutura deteriorou-se e a população estagnou. A Amazônia novamente estava se tornando um vazio demográfico e principalmente econômico, assistindo o resto do Brasil se desenvolvendo e se industrializando.

Em outubro de 1951, o deputado Francisco Pereira da Silva apresentou o Projeto de Lei nº 1.310, no qual sugeria a criação de um “porto franco” na cidade de Manaus. Esse projeto baseava-se em dois aspectos: a dificuldade geográfica apresentada pela região (em comparação ao restante do país) e na necessidade de uma cooperação com os países vizinhos da América do Sul.

O projeto, contudo, sofreu resistência, tendo Oscar de Lima Chaves, diretos de rendas aduaneiras, emitido um parecer desfavorável a criação de tal porto, com a justificativa de que existiam tratados de comércio que isentavam mercadorias em trânsito de imposto.

³ Decreto-Lei nº 288/67

Em 1952, o deputado Mauricio Joppert da Silva, recomendou a substituição do termo “porto franco” por “zona franca”, alegando que o termo “abriria os olhos internacionais” e faria de Manaus um centro de atração para o exterior. O projeto de lei foi aprovado e sancionado em 1957, pelo presidente Juscelino Kubitschek, se tornando então a Lei nº 3.173.

O modelo atual da ZFM foi criado durante o Governo Militar, sendo desenhado a partir da denominada “Operação Amazônia” em 1966, visando novamente a integração da região após o insucesso da Superintendência do Plano de Valorização Econômica da Amazônia (SPVEA).

Em outubro do mesmo ano, a SPVEA foi extinta, instituindo-se a Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia, que tinha como objetivo planejar, coordenar e promover as ações federais na Amazônia, ao passo que, no mesmo dia o Presidente Humberto de Alencar Castelo Branco por meio da Lei nº 5.174 concedeu incentivos fiscais em favor da região.

O marco definitivo se deu em 1967, no qual o Presidente Castelo Branco assinou o Decreto-Lei nº 288, que reformulou a ZFM e criou a Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) na qual existe até os dias atuais, se inicia uma nova fase do capitalismo na Amazônia, uma nova fase de expansão acelerada nos setores produtivos da economia regional (extrativismo, agricultura, pecuária e industrial) (Santos, 2007) ⁴.

POLOS DA ZONA FRANCA DE MANAUS E A ADMINISTRAÇÃO DA SUFRAMA.

A ZFM não se resume apenas à atividade fabril produtiva, mas é estruturada em três polos econômicos (tripé econômico): O Polo Industrial (PIM) é o motor da economia estadual, este que é responsável por um dos maiores PIBs da indústria brasileira, e abriga centenas de fábricas de alta tecnologia, fabricando produtos usados diariamente pelos brasileiros, “Cerca de 95% da produção do PIM é voltada para o mercado nacional” ⁵. Nesse polo que o planejamento tributário se torna ferramenta vital da competitividade.

O Polo Comercial se caracteriza pela densa atividade de comércios de mercadorias, esse polo fora por muito tempo um ponto forte da ZFM, pois o governo federal adotava o regime de economia fechada, ou seja, não permitia importações no país, logo, Manaus era a única área onde o comércio de mercadoria estrangeira poderia ser praticado.

Segundo Bentes (1986) ⁶ Manaus passou a crescer rapidamente, grandes comércios mudam de ramo, o setor bancário se expande, o setor hoteleiro se moderniza, o comércio

⁴ SANTOS, Francisco Jorge dos. História Geral do Amazonas, 2007.

⁵ Indústria - Um pouco sobre o setor industrial da Zona Franca de Manaus

⁶ BENTES, Rosalvo Machado (1986). *Zona Franca, Desenvolvimento Regional e o Processo Migratório para Manaus”. In: ARAGON, Luís Eduardo & MOUGEOT, Luc J. A. Cadernos NAEA, 8. Migrações Internas na Amazônia: contribuições teóricas e metodológicas. Belém: UFPU / NAEA.

imobiliário e a indústria da construção entram em fase de prosperidade. E Manaus novamente entra no cenário nacional. Ademais, os reflexos do sucesso da ZFM ultrapassaram a região norte, ao se tornar uma fornecedora de componentes para o mercado nacional, a cada emprego gerado em Manaus, correspondia a geração de outros dois em São Paulo (Garcia, Etelvina, 2022)⁷.

Contudo com o passar do tempo e como consequência da abertura comercial nacional, o polo comercial sofreu quedas, atualmente a parte comercial, junto ao setor de serviços representa 57% da atividade econômica do Estado do Amazonas⁸

O Polo Agropecuário é voltado para projetos de desenvolvimento nas áreas rurais do Estado e possui como objetivo incentivar o setor primário da ZFM, colaborando para uma melhor produção agrícola, pecuária e uso sustentável da biodiversidade. Em 1969, o Governo do Amazonas doou a Suframa terras, especificamente para a implantação desse polo. O distrito agropecuário abrange partes de Manaus e do município de Rio Preto da Eva.

Administrados pela Superintendência da Zona Franca de Manaus, uma autarquia vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços, responsável por cuidar da ZFM, possui a responsabilidade de desenvolver a região de forma sustentável, melhorando a economia e qualidade de vida da população.

6204

A SUFRAMA é a entidade responsável por pela administração do modelo econômico da ZFM, avaliar projetos industriais, aprovando ou não a entrada de novas empresas na ZFM, e fiscaliza o cumprimento das contrapartidas exigidas para o usufruto dos benefícios fiscais.

É papel da SUFRAMA atuar na infraestrutura necessária para o funcionamento das indústrias, administrar o Distrito Agropecuário, equilibrando produção x preservação. Ademais, o papel da autarquia ultrapassa a cidade de Manaus administrando coordenações regionais em outros Estados e gerencia Áreas de Livre Comércio (ALCs) que gozam também de benefícios fiscais.

A CONSTITUCIONALIZAÇÃO DA ZFM

Um elemento fundamental para o planejamento tributário das empresas localizadas na ZFM é a sua consolidação, ou seja, a garantia que os incentivos fiscais sejam blindados por alguma legislação.

⁷ GARCIA, Etelvina. A essencialidade dos incentivos fiscais. Disponível em: <https://revistacenarium.com.br/especial-a-essencialidade-dos-incentivos-fiscais-por-etelvina-garcia/>

⁸ Comércio - Um pouco sobre o setor comercial da Zona Franca de Manaus.

No caso específico, a segurança jurídica deriva de legislação constitucional, o constituinte originário reconheceu a importância da ZFM no art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, e posteriormente, prorrogadas por meio de emendas constitucionais.

Atualmente, a EC nº 83/2014 assegurou a vigência da ZFM até o ano de 2073, essa garantia é fundamental pois permitem que empresas instaladas façam investimentos maiores, e um planejamento tributário adequado, com a previsibilidade de que o regime tributário diferenciado seguirá em vigor.

O julgamento da ADI nº 310 confirma o caráter constitucional da matéria, tendo como Relatora a Ministra Carmem Lúcia no qual explana que tal matéria se constitucionalizou por força do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, adquirindo, natureza de imunidade tributária.

O posicionamento do STF, ao julgar inconstitucional a retirada da isenção de ICMS, como uma afronta à Constituição, ratifica que os incentivos da região devem ser preservados. Tal decisão reforça a importância e o papel estratégico da ZFM para o crescimento regional, e que estes por possuírem status constitucional. não podem ser revogados ou diminuídos de forma arbitral.

O CENÁRIO AMAZÔNICO: DESAFIOS LOGÍSTICOS-OPERACIONAIS.

A viabilidade da Zona Franca de Manaus, não pode ser analisada de forma desagregada da sua realidade geográfica. A região enfrenta o que convencionou se chamar de “Custo Amazônia”, nada mais é que o conjunto de desvantagens logísticas, operacionais e infraestruturais, o que onera a produção local ao se comparar com outros centros comerciais nacionais.

Diversamente de outros polos industriais brasileiros, Manaus opera sem estar conectada por rodovias ou ferrovias, estando em condição isolada ao restante do país, a conexão com o território nacional ocorre forma fluvial ou aérea.

O hermetismo logístico impõe um *transit time* elevado, ou seja, enquanto uma carga transportada do polo de São Paulo chega em Curitiba em menos de 24 horas, o transporte entre Manaus-Santos por meio da via modal marítimo-fluvial, pode demorar entre 15 a 25 dias.

Esse *transit time* gera a necessidade de um capital de giro maior, as empresas precisam financiar estoques em trânsito, gerando custos e imobilizando o capital, o que não ocorre nos outros centros nacionais.

Outro aspecto a ser analisado que exige um bom planejamento tributário e logístico é a dinamicidade de fenômenos naturais, a famosa “vazante” dos rios, durante esse período o transporte fluvial se torna um desafio, pois a seca impõe severas condições de navegação.

Dois impactos podem ser notados de forma mais clara, o aumento do preço do frete dos navios, tendo em vista que, para compensar a redução de carga são cobradas taxas adicionais, assim como, a migração para o modal aéreo, cujo custo é exponencialmente maior, diminuindo a margem de lucro dos produtos fabricados.

Diante disto, é manifesto a importância dos incentivos fiscais como mecanismos de equalização regional, o cenário amazônico impõe por si um custo de produção alto e logística complexa. Portanto, mais do que uma renúncia para o Estado, eles representam um instrumento constitucional de redução de desigualdades. Dessa forma, o planejamento tributário garante a eficiência empresarial, e, sincronicamente, valida o desenvolvimento e integração da região Amazônica.

ESTRUTURA DOS INCENTIVOS

A estrutura basilar do Polo Industrial de Manaus, fundamenta-se em um complexo sistema tributário de exceção, essencial para equalizar as dificuldades inerentes à região. A legislação sobre a ZFM deve ser interpretada como uma ferramenta político-econômica, agindo não somente como redutor de custos, mas materializando a mecânica da extrafiscalidade por meios de incentivos fiscais.

O conceito medular para a compreensão do modelo da ZFM é o fenômeno da extrafiscalidade, que seria a utilização do tributo como um instrumento de intervenção na economia e na sociedade. Para Sabbag (2012), a extrafiscalidade é um poderoso instrumento financeiro empregado pelo Estado a fim de estimular ou inibir certas condutas, tendo em vista a consecução de finalidades não meramente arrecadatórias.

Corroborando esse pensamento Mazza (2019) afirma que a extrafiscalidade é a utilização do tributo para atingir objetivos de ordem social ou política, sem finalidade meramente arrecadatória, esta que se opõe a fiscalidade. No âmbito Amazônico a renúncia não é um fim em si mesmo, mas um meio constitucionalmente assegurado para corrigir as desigualdades regionais.

Os incentivos fiscais atuam como um mecanismo de compensação pois, reduz o custo tributário para diminuir o “Custo Amazônia”, tornando assim a zona uma área competitiva,

frente a outros polos nacionais. Logo, o planejamento tributário não é apenas lícito, mas é a materialização do objetivo constitucional.

INCENTIVOS FISCAIS

A união oferece alguns incentivos fiscais a ZFM, estes administrados pelas SUFRAMA, focados na desoneração dos produtos industriais. O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é principal eixo de competitividade da ZFM, funcionando basicamente como desonerador da produção.

Na entrada de produtos há isenção do IPI das mercadorias estrangeiras ou nacionais destinadas ao consumo ou industrialização na ZFM, logo, reduzindo o custo do capital de giro (*transit time*) e de aquisição de matéria-prima. Na saída, entra em tela, a figura do crédito presumido, no qual, em alguns casos, empresas adquirentes podem manter o crédito presumido como se pago fosse. Ou seja, diferente da isenção tradicional, que apenas exonera, a empresa consumidora de produtos da ZFM apropria-se do crédito de imposto como se ele tivesse sido efetivamente cobrado (princípio da não-cumulatividade).

Em relação ao Imposto de Importação (I.I) aquelas empresas que dependem de tecnologia ou componentes estrangeiros, a ZFM oferece uma redução do II, caso não haja um produto nacional similar, a regra que se aplica é a redução da alíquota de até 88 %, caso haja nacional similar, a redução é menor, justamente para proteger a indústria brasileira.

6207

A suspensão das contribuições sociais (PIS e COFINS) emergem desse regime diferenciado, as vendas entre indústrias localizadas na ZFM, ocorrem em regime de suspensão de exigibilidade. Portanto, desonera a venda e elimina o efeito cascata dos tributos.

No que tange a incentivos estaduais, o Amazonas possui um dos arcabouços legais mais sofisticados, a política do ICMS é regulada pela Lei Estadual nº 2.826 de 2008, e funciona de forma relativa à isenção, com a figura do Crédito de Estímulo. De forma simples, a indústria apura o ICMS, o Estado concede o crédito estímulo que varia em porcentagem, e empresa recolhe apenas a diferença ou as contribuições a fundos estatais.

Dessa forma, assegura que a indústria mantenha a competitividade sem quebrar a cadeia de créditos do ICMS, garantindo que outro comprador credite o imposto na NF, mesmo que a indústria na ZFM tenha recolhido um valor efetivamente menor.

AS CONTRAPARTIDAS: O “CUSTO DA RENÚNCIA FISCAL”

Juridicamente, as isenções da ZFM não são “grátis”, estas se enquadram no art. 179 do Código Nacional Tributário⁹, e são classificadas como isenções onerosas, isto é, para continuar com o benefício, depende de um evento futuro e incerto: o cumprimento das obrigações assumidas. O descumprimento opera a denominada condição resolutiva¹⁰, extinguindo o direito dos benefícios e possibilitando cobranças retroativas

Para o usufruto dos benefícios fiscais da ZFM é preciso desenvolver certas condições, logo, para manter o regime diferenciado, as empresas devem suportar um sistema robusto de obrigações acessórias, financeiras e regulatórias. Contrapartidas estas que representam o custo da conformidade e garantem o resultado efetivo no desenvolvimento socioeconômico da região.

O principal pilar da elegibilidade aos incentivos é o cumprimento do Processo Produtivo Básico (PPB). Surgindo durante o governo Collor, mas os processos publicados somente no governo de Itamar Franco o PPB foi definido pela Lei nº 8.387/1991, e consiste no conjunto mínimo de operações, no estabelecimento fabril, que caracteriza a efetiva industrialização de determinado produto, possui como finalidade assegurar que produtos sejam industrializados no país, ao invés de simplesmente montados com componentes estrangeiros.

Os PPB's são estabelecidos por meio de portarias interministeriais, assinadas pelos ministros do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços (MDIC) e da Ciência, Tecnologia e Inovação (MCTI).

6208

O PPB tem um impacto significativo na economia, pois possibilita a geração de empregos diretos e indiretos, contribui para o desenvolvimento tecnológico avançado, o que eleva o padrão de qualidade das indústrias no Brasil, aumenta a competitividade em relação ao mercado internacional, e reduz a dependência de importações.

Cita-se para uma análise uma portaria interministerial MDIC/MCTI que foi publicada em 01.12.2025 e estabelece o PPB para o produto “Vergalhão de Alumínio”, industrializado na ZFM, no qual dispõe que a fabricação desse produto deve seguir os seguintes processos:

- I - preparação das cargas;
- II - fusão;
- III - vazamento;
- IV - tratamento químico, quando aplicável;
- V - moldagem;
- VI - conformação mecânica; e
- VII - bobinamento, quando aplicável.

⁹ Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

¹⁰ Código Civil, art. 121. Considera-se condição a cláusula que, derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto.

Percebe-se que não basta apenas produzir na ZFM, mas seguir as etapas obrigatórias na produção, o cumprimento do PPB é o fato gerador de isenção do IPI e redução do II, seu descumprimento leva a suspensão dos benefícios, e possibilita a cobrança retroativa dos tributos e multas (se aplicável), tornando essa gestão da produção uma área importante no planejamento tributário.

Exige-se também, no âmbito estadual uma condição para o crédito estimulado de ICMS (Lei nº 2.836/2003), que é o recolhimento de contribuições a fundos de desenvolvimento, a Universidade do Estado do Amazonas recebe essas contribuições, assim como o turismo e interiorização (FTI) e as micro e pequenas empresas (FMPES).

Ademais, a estrutura da SUFRAMA é custeada pelas próprias empresas beneficiadas, são duas as taxas principais que envolvem custo diretamente atrelado as operações financeiras: Taxa de Controle de Incentivos Fiscais (TCIF) e a Taxa de serviços (TS), esta incide sobre serviços administrativos exercidos pela SUFRAMA e aquela que incide sobre os pedidos de licenciamento de importações ou ingresso de mercadoria nacional.

“A TCIF se refere ao controle que a SUFRAMA mantém sobre os fluxos de mercadorias que entram na Zona Franca de Manaus, Áreas de Livre Comércio (ALCs) e Amazônia Ocidental e que usufruem de incentivos fiscais. A TS é a cobrada pela contraprestação dos serviços públicos colocados à disposição do contribuinte, tais como cadastro, atualização cadastral, armazenagem e movimentação de cargas, dentre outros” (Souza, 2016).

6209

LEI DE INFORMÁTICA

Para indústrias do mercado tecnológico existe outra contrapartida, pois como um meio de fomentar a produção e pesquisa de bens de informática no Brasil, devendo seguir o PPB e reinvestir 5 % (cinco por cento) do faturamento líquido com projetos de pesquisa, desenvolvimento e inovação tecnológica (PD&I). Dessa maneira, cria-se um ecossistema orgânico de capital intelectual usando parte do imposto que seria pago à União.

Portanto, para a instalação de uma empresa na ZFM se faz necessário um efetivo planejamento tributário, pois para o saldo da operação ser positivo é necessário o cumprimento de determinações, e seu descumprimento aciona a condição resolutiva, e transforma economia em dívida.

O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO ESTRATÉGIA DE COMPETITIVIDADE.

É notório que o sistema tributário brasileiro é caracterizado por uma das cargas tributárias mais elevadas e complexas do mundo, logo, o planejamento tributário passa de ser uma ferramenta e assume um papel primordial de gestão estratégica.

O planejamento tributário é indispensável para a criação de qualquer empresa no mundo, todavia, no contexto específico da ZFM esse conceito é elevado ao máximo, pois o planejamento não servirá apenas como vantagem competitiva em relação a outros mercados, mas uma condição indispensável para a sobrevivência do negócio.

A priori, explana-se o que seria planejamento tributário, conforme Crepaldi¹¹ seria a determinação operacional de uma série de procedimentos conhecidos como formas de economia de impostos, sendo necessários a todos contribuintes, seja pessoa física ou jurídica. Seu intuito é permitir a elaboração e planejamento com bases técnicas, para avaliar a melhor forma de apurar e recolher os tributos e contribuições.

Compõe a gestão tributária e fiscal com base nas oportunidades de redução da carga tributária atendendo a legislação, com objetivo de deixar de desembolsar pagamentos desnecessários. O sujeito passivo escolhe o meio mais conveniente para o cumprimento de suas obrigações fiscais, respeitando a legislação tributária, “Planejamento tributário: conjunto de ações determinadas que, sem maltratar o regramento fiscal vigente – muito pelo contrário, aplicando-o -, possibilita ao contribuinte uma situação mais vantajosa (Belchior e Silveira, 2016)¹².”

6210

O planejamento tributário possui como finalidade a economia legal da quantidade de dinheiro a ser entregue ao Governo, pois o pagamento de tributos constitui grande parte de custos de uma empresa (se não a maior). Com uma economia globalizada o planejamento tributário tornou-se questão de sobrevivência.

Klaus Tipke explana que: “Los contribuyentes pueden evitar el deber tributario mediante la elusión fiscal, el fraude a la ley tributaria o la defraudación tributaria. No es contraria a la ley la actuación de quien no realiza el hecho imponible y evita así el nacimiento de la obligación tributaria. Toda persona puede organizar su actividad con vistas al menor pago de impuestos posible. La elusión fiscal consciente y planificada es una modalidad legal de

¹¹ CREPALDI, S. A; CREPALDI, G. S. Direito Tributário: teoria e prática. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

¹² PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO / Hugo de Brito Machado (coordenador); André Elali... (et al.). - São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.

resistencia fiscal. No es inmoral. Esto se reconoce probablemente en todos los Estados de Derecho que respetan la libertad”¹³.

Estima-se que em média cerca de 33 % (trinta e três por cento) do faturamento anual de uma empresa é destinado ao pagamento de tributos, tornando imprescindível a adoção de sistema legal de economia. O planejamento tributário representa maior capitalização de o negócio, possibilidade de menores preços e ainda facilita a geração de empregos, pois os recursos economizados poderão possibilitar novos investimentos (Crepaldi, 2017).

Apesar de algumas divergências sobre a licitude do planejamento tributário, Soares de Melo afirma que o planejamento tributário constitui um direito das pessoas naturais e jurídicas de ordenarem suas atividades e negócios profissionais, pautados pelo princípio da autonomia da vontade e de conformidade com os institutos conceitos e formas que o legislador previu.

O nosso ordenamento jurídico concede ao contribuinte o direito de planejar sua atividade e optar por um meio mais favorável, seja pelo regime diferenciado ou não incidência de um tributo, sobre esse tema Brito Machado afirma que: “não é razoável esperar-se que alguém, podendo pagar menos sem cometer ilegalidade, prefira pagar mais. Se uma atividade pode ser exercida de formas diferentes, e uma dessas formas implica um menor ônus tributário, não se pode esperar que o contribuinte escolha a forma mais onerosa. Assim, é absolutamente lícito ao contribuinte buscar as formas operacionais que lhe permitam pagar menos tributo, desde que sem violação”¹⁴.

6211

Fato que se comprova após o próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF proferir decisão admitindo que em direito tributário não há o menor problema em a pessoa agir para deduzir a carga tributária por meios lícitos, inclusive espera-se isso, sendo recriminável, contanto que não haja infração (sonegação).

ELISÃO X EVASÃO FISCAL

Se faz imperativo, inicialmente, distinguir o planejamento tributário lícito da evasão fiscal. A evasão ou elusão fiscal constitui atos ilícitos (fraudes, sonegação e simulação) que visam escapar do pagamento do tributo. Doutrinas antigas afirmam que o critério para saber se um ato realizado pelo contribuinte era elisão ou evasão era cronológico, nesse sentido, Gomes de Souza dispôs que: para verificar a ilegalidade ou legalidade do ato praticado pelo contribuinte

¹³ Tipke, Moral Tributária Del Estado y De Los Contribuyentes, p. 110-111.

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Crimes Contra a Ordem Pública, São Paulo, Atlas, 2008, p. 274.

era preciso saber o momento da prática do ato, antes ou depois da ocorrência do fato gerador, na primeira hipótese tratava-se de elisão, na segunda evasão.

Contudo, o critério atual, e mais adequado, para qualificar a conduta do contribuinte é verificar se a conduta está nos moldes da legislação em vigor (elisão) ou não (evasão); O planejamento tributário não se confunde com a evasão, enquanto o planejamento está no campo da licitude, a evasão caracteriza-se pela sua ilicitude.

Na evasão o contribuinte busca, antes ou depois da exposição a um fato tributário desfavorável, mascarar seu comportamento de forma fraudulenta, ou seja, ao contrário do planejamento tributário, a evasão consiste na lesão ilícita ao Fisco, não se pagando tributo ou pagando tributo a menor, de forma deliberada ou por negligência.

O planejamento tributário na ZFM opera no campo da elisão fiscal induzida pelo próprio Estado (extrafiscalidade), ao escolher por se instalar em Manaus, e cumprir o PPB para garantir vantagens fiscais, as indústrias não estão explorando condutas ilícitas, mas, aderindo a uma política pública, logo, o planejamento é uma estratégia de adesão, no qual a empresa estuda e se organiza para se enquadrar nos requisitos impostos, transformando normas complexas em uma vantagem competitiva.

A eficácia do planejamento possui reflexos diretos na formação do preço de venda, tendo em vista que, a carga tributária no Brasil é um dos componentes mais pesados nos custos das mercadorias, na ZFM, os incentivos fiscais permitem a redução drástica desse valor, possibilitando assim, a maximização dos lucros e um preço baixo. Ademais, além da redução do montante a serem pagos, o planejamento tributário frutífero na ZFM atua como financiador do capital de giro, pois, com os incentivos ao invés da empresa desembolsar recursos para pagar os impostos, a empresa retém esse caixa, e utiliza para desenvolver a produção.

Sem um planejamento tributário apurado, a empresa instalada na ZFM seria inviabilizada pelo “Custo Amazônia”, essa gestão temporal dos tributos melhora a liquidez da empresa, aumentando e melhorando sua produção, e permitindo a competitividade ainda mais párea com o restante do país, logo, o planejamento não visa somente a diminuição do pagamento de tributos, mas garantir que a empresa usufrua de todos os benefícios de forma total, restringindo erros que podem levar a empresa a falência. Portanto, a governança tributária atua como um escudo, assegurando a perenidade do negócio.

A REFORMA TRIBUTÁRIA E O FUTURO DO MODELO DE ZFM

Com a promulgação da EC nº 113/2023 foi inaugurado um novo paradigma no Sistema Tributário Brasileiro, no qual substitui a complexidade de alguns tributos sobre o consumo (PIS, COFINS, IPI, ICMS, ISS) por um modelo denominado IVA Dual (CBS e IBS), diante deste cenário, a preservação do modelo da ZFM foi um ponto central nas discussões, resultando em garantias constitucionais que visam manter sua peculiaridade e garantir um efetivo desenvolvimento.

Nesse novo contexto, o art. 92-B do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, assegurou a manutenção do modelo de ZFM, blindando-a contra o modelo de uniformização de alíquotas que caracteriza o IVA Dual, tecnicamente, essa proteção se materializa através de um regime de exceção. Enquanto, a regra geral prevê a extinção progressiva do IPI, e sua eventual substituição pelo IS, os produtos oriundos da ZFM continuarão tendo o IPI como parâmetro de incidência, dessa forma, a estratégia adotada visa garantir a que a produção em Manaus continue vantajosa.

Além disso, a reforma instituiu um instrumento que reconhece a necessidade de reduzir a dependência histórica dos incentivos fiscais, aportando recursos da União para fomentar e desenvolver matrizes econômicas, os cálculos desse aporte ainda estão em tramitação. No âmbito do planejamento tributário, o desafio é a readaptação ao novo sistema, assegurando que as novas regras assegurem as vantagens constitucionalmente recebidas.

6213

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo permite concluir que o modelo da Zona Franca de Manaus (ZFM), transcende a definição de mera concessão de benefícios fiscais, e se mostra como um instrumento constitucional indispensável para a soberania nacional e para garantir a redução de desigualdades regionais. A análise das legislações ratificou que a extrafiscalidade é a essência desse regime, no qual a desoneração não configura apenas como privilégio, mas como correção de assimetrias necessárias para reduzir o “Custo Amazônico” e viabilizar a produção e atividade econômica diante dos desafios da região.

Dessa forma, restou comprovado que o planejamento tributário assume um papel central de competitividade. A aplicação da elisão fiscal, diretamente vinculada ao PPB, é o meio pelo qual se efetiva justiça fiscal na região. Diante do cenário imposto pela Reforma, conclui-se que a proteção do modelo, assegurada pelo ADCT é vital para a segurança jurídica das empresas e para a perenidade da economia local.

Todavia, a eficácia da norma jurídica não deve ser mensurada de forma exclusiva por indicadores econômicos, mas pelo seu impacto intangível na sociedade. A função extrafiscal dos incentivos da ZFM encontra prova material na trajetória de diversos trabalhadores como o Sr. Joab Pedrosa Dias. A vivência na fábrica do Polo Industrial de Manaus, não representa apenas um dado estatístico de desenvolvimento ou emprego, mas a concretização da dignidade humana e social.

A própria elaboração desta pesquisa constitui evidência empírica desse êxito, pois, é através do trabalho de operários como o Sr. Joab que o incentivo fiscal cumpre seu propósito constitucional mais nobre, podendo garantir a ascensão educacional de seus filhos e o acesso ao ensino superior. Assim, conclui-se que a ZFM atinge sua plenitude quando os incentivos fiscais, convertidos em renda e dignidade, florescem, anos depois, em produção científica e conhecimento nesta Universidade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CALIENDO, Paulo. Curso de Direito Tributário / Paulo Caliendo. - 2. ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SABBAG, Eduardo Direito tributário I / Eduardo Sabbag. - São Paulo: Saraiva, 2012.

6214

MAZZA, Alexandre Manual de direito tributário / Alexandre Mazza. - 5. ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CREPALDI, Silvio Planejamento tributário / Silvio Crepaldi. - 2.ed. - São Paulo: Saraiva. 2017.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO / Hugo de Brito Machado (coordenador); André Elali... (et al.]. - São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.

ROLIM, João Dácio. Normas antielisivas tributárias / João Dácio Rolim. -- São Paulo: Dialética, 2001.

REIS, Elcio Fonseca. O Princípio da Boa-fé e o Planejamento Tributário - São Paulo: Quartier Latin, 2008.

O Planejamento tributário e a lei complementar 104 / coordenador Valdir de Oliveira Rocha. - São Paulo: Dialética, 2001.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. Direito Financeiro e Econômico / Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho; coordenado por Pedro Lenza. - 5. ed. - São Paulo: SaraivaJur, 2023. (Coleção Esquemático®)

CREPALDI, S. A; CREPALDI, G. S. Direito Tributário: teoria e prática. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

TIPKE, Klaus. Moral Tributária Del Estado y De Los Contribuyentes, p. 110-111.

MACHADO, Hugo de Brito. Crimes Contra a Ordem Pública, São Paulo, Atlas, 2008, p. 274.

DUARTE, Durango Martins (Org.). Zona Franca de Manaus: uma breve história. Manaus: Instituto Durango Duarte, 2023. E-book.

SUPERINTENDÊNCIA DA ZONA FRANCA DE MANAUS. Política Pública: Zona Franca de Manaus: Amazônia Ocidental e Áreas de Livre Comércio. Manaus: Suframa, 2024. 75 p. E-book.

SUFRAMA - Indústria - Um pouco sobre o setor industrial da Zona Franca de Manaus. Disponível em: <https://www.gov.br/suframa/pt-br/assuntos/industria>.

SUFRAMA - Comércio - Um pouco sobre o setor comercial da Zona Franca de Manaus. Disponível em: <https://www.gov.br/suframa/pt-br/assuntos/comercio>.

ENTENDA MAIS SOBRE A ZONA FRANCA DE MANAUS. Disponível em: <https://www.fazcomex.com.br/comex/zona-franca-de-manaus/>

GARCIA, Etelvina. A essencialidade dos incentivos fiscais. Disponível em: <https://revistacenarium.com.br/especial-a-essencialidade-dos-incentivos-fiscais-por-etelvina-garcia/>

SUPERINTENDÊNCIA DA ZONA FRANCA DE MANAUS – SUFRAMA. Disponível em: <https://dados.gov.br/dados/organizacoes/visualizar/superintendencia-da-zona-franca-de-manaus-suframa?idOrganizacao=5220afbc-0189-4d09-a4d6-f3c6ecbf6826&pagina=1>.

HISTÓRIA DA ZONA FRANCA DE MANAUS. Disponível em: <https://www.gov.br/suframa/pt-br/assuntos/historia-da-zona-franca>.

MARCO REGULATÓRIO - Coleção das normas que compõem os incentivos fiscais destinados ao desenvolvimento da Amazônia. Disponível em: <https://www.gov.br/suframa/pt-br/centrais-de-conteudo/marco/capa>.

INSTITUCIONAL - Informações institucionais e organizacionais da Suframa, compreendendo suas funções, competências, estrutura organizacional, relação de autoridades (quem é quem), agenda de autoridades, horários de atendimento e legislação. Disponível em: <https://www.gov.br/suframa/pt-br/aceso-a-informacao/institucional>.

SANTOS, Francisco Jorge dos. História Geral do Amazonas, 2007.

BENTES, Rosalvo Machado (1986). "Zona Franca, Desenvolvimento Regional e o Processo Migratório para Manaus". In: ARAGON, Luís Eduardo & MOUGEOT, Luc J. A. Cadernos NAEA, 8. Migrações Internas na Amazônia: contribuições teóricas e metodológicas. Belém: UFPU / NAEA.

JULGAMENTO da ação direta de inconstitucionalidade nº 310. (ADI 310, Relator(a): Carmém Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 19-02-2014, acórdão eletrônico dje-174 divulgado em 08-09-2014, publicado em 09-09-2014)

SUFRAMA - Processo Produtivo Básico (PPB) - Disponível em: <https://www.gov.br/suframa/pt-br/assuntos/ppb>.

O que é PPB? Entenda o Processo Produtivo Básico e sua importância. Disponível em: <https://schmeling.com.br/blog/o-que-e-ppb-finame>.

PORTARIA Interministerial MDIC/MCTI nº 152, de 01.12.2025. Disponível em: https://antigo.mctic.gov.br/mctic/opencms/legislacao/portarias_interministeriais/Portaria_Interministerial_MDIC_MCTI_n_152_de_01122025.html.

SUFRAMA - Sistemas de arrecadação. Disponível em: <https://www.gov.br/suframa/pt-br/sistemas/arrecadacao>.

SUFRAMA explica funcionamento da TCIF e TS. Disponível em: <https://www.gov.br/suframa/pt-br/assuntos/noticias/suframa-explica-funcionamento-da-tcif-e-ts>.

LEI DE INFORMÁTICA NA ZONA FRANCA DE MANAUS. Disponível em: <https://www.leidainformatica.com/lei-de-informatica-zfm/>

FOLADOR, Gisele - Tudo sobre Portarias do Processo Produtivo Básico (PPB): Guia Completo e Atualizado. Disponível em: <https://www.engenhariahibrida.com.br/post/processo-produtivo-basico-ppb-guia-completo>.