

JUSTIÇA FISCAL, FEDERAÇÃO E INTERPRETAÇÃO: ICMS SOBRE FRETE EM PRODUTOS DESTINADOS A ZONA FRANCA DE MANAUS

FISCAL JUSTICE, FEDERATION AND INTERPRETATION: ICMS ON FREIGHT IN PRODUCTS INTENDED FOR THE MANAUS FREE ZONE

NATÉRCIA SAMPAIO SIQUEIRA¹
IVSON COELHO SILVA²

RESUMO

O estudo em relevo trata da problemática da Zona Franca de Manaus, especialmente a questão da interpretação do ordenamento jurídico em vigor, para determinar qual o tipo de incentivos fiscais concedidos às empresas que se instalam na região. A partir das técnicas de interpretação, verificando qual o entendimento mais acertado sobre o tema, pode-se classificar tais incentivos como imunidades ou isenções tributárias. Ainda quanto ao tipo de interpretação, restritiva ou extensiva, a depender da classificação dos benefícios fiscais da citada área de livre comércio. Depois de delimitadas tais controvérsias, passa-se ao exame do ICMS incidente sobre o frete, quando o destino final das mercadorias for a Zona Franca de Manaus.

Palavras-chave: Zona Franca de Manaus; técnicas de interpretação; incentivos fiscais; ICMS; frete

ABSTRACT

The study in relief deals with the problems of the Manaus Free Zone, especially the question of the interpretation of the legal system in force, to determine the type of tax incentives granted to companies that settle in the region. From the interpretation techniques, verifying the most correct understanding on the subject, one can classify such incentives as immunities or tax exemptions. Also regarding the type of interpretation, restrictive or extensive, depending on the classification of tax benefits of the aforementioned free trade area. Once these controversies have been delimited, the ICMS tax on freight will be examined, when the final destination of the goods is the Free Zone of Manaus.

Keywords: Free Trade Zone of Manaus; interpretation techniques; tax incentives; ICMS; freight

- 1 Possui graduação em Direito pela Universidade Federal do Ceará (1998), Mestrado em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais (2002), Doutorado em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza (2011) e Pós-doutorado em Direito econômico pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Professora do curso de Pós-graduação (mestrado e doutorado) em direito Constitucional da Universidade de Fortaleza e membro do REPJAL. Atua na área da Teoria da Justiça e Justiça Tributária. É procuradora Fiscal do Município de Fortaleza. ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0002-7495-147X>.
- 2 Possui graduação em Direito pelo Centro Universitário Farias Brito (2005). Atualmente é procurador - Procuradoria-Geral do Município de Manaus, professor visitante do curso de pós-graduação do Centro Universitário do Norte, professor visitante do curso de pós-graduação da Faculdade Martha Falcão e professor visitante do curso de pós-graduação do Centro Universitário de Ensino Superior do Amazonas. Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito Tributário. ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0003-3249-5979>.

Como citar esse artigo:/How to cite this article:

SIQUEIRA, Natércia Sampaio; SILVA, Ivson Coêlho. Justiça fiscal, Federação e interpretação: ICMS sobre frete em produtos destinados a Zona Franca de Manaus. **Revista Meritum**, Belo Horizonte, vol. 16, n. 1, p. 174-191, 2021. DOI: <https://doi.org/10.46560/meritum.v16i1.8179>.

1. INTRODUÇÃO

A Zona Franca de Manaus implica um regime de benefícios fiscais que possui por fundamento relevantes princípios e objetivos da Federação brasileira, dentre os quais o desenvolvimento sócio econômico, a redução das desigualdades sociais e a soberania nacional. Em razão das peculiaridades da região norte, se estruturou um regime fiscal adequado para que se alcançasse referidos objetivos.

Surge, por conseguinte, o problema referente à delimitação do raio de incidência dos benefícios fiscais. No presente artigo se pretende, especificamente, enfrentar o problema do alcance da exclusão do ICMS sobre a atividade do frete de mercadorias enviadas à ZFM. Isso, porque nos casos em que o destino final é o exterior, os tribunais superiores têm entendido que não incide o imposto estadual sob comento. Como, portanto, operações para a Zona Franca de Manaus são equiparadas a uma operação para o exterior, necessário averiguar se estariam sujeitas ao mesmo tratamento.

Propõe-se enfrentar a questão em dois aspectos: a natureza da ZFM, se é imunidade ou isenção; os métodos de interpretação que são próprios à imunidade e isenção. Tais abordagens, por sua vez, demandam a análise bibliográfica e de documentos sobre as peculiaridades da Região Norte, o processo de criação e extensão da Zona Franca de Manaus, para depois se delimitar a sua natureza e verificar qual o método interpretativo que lhe é mais adequado.

Neste processo, sem abrir mão da pesquisa bibliográfica, são identificadas as características de um sistema federativo justo e equânime, caracterizado pela cooperação. A partir desta base axiológica, abordam-se as técnicas de interpretação e os conceitos de Direito Tributário, de maneira a se compreender a diferença entre isenção e imunidade pelo viés da hermenêutica: ao passo que uma possui a interpretação restritiva como a adequada, à outra é possível a aplicação de uma interpretação sistêmica.

Ao final, reunidas as conclusões acerca da natureza da ZFM e do método de interpretação que lhe é adequado, responde-se à questão levantada no presente artigo, acerca da exclusão do ICMS sobre frete nas operações de envio de mercadorias à Zona Franca de Manaus.

2. PREVISÃO NORMATIVA DA ZONA FRANCA DE MANAUS

O caráter continental do Brasil implica diferentes culturas e realidades, decorrentes da história, do clima, da posição geográfica, da comunicabilidade, da ocupação. Tem-se grande parte do Sul com características marcadamente europeias, em função da imigração de alemães, italianos, poloneses, lituanos e tantos outros. A amenidade do clima, as terras amplas e verdes, a comunicabilidade com os outros países e povos do sul, marcam uma cultura e uma economia de todo distinta do sertão nordestino, castigado pelo calor e seca. Sem comunicação com o litoral, o sertão nordestino, até o início do séc. XX, mostrava-se pouco institucionalizado, ainda envergando uma cultura com traços fortemente colonialistas, cuja honra era alimentada por uma virilidade que se construía no convívio íntimo com o sangue e a violência. Nada semelhante, por sua vez, às regiões mais ricas do Sudeste, que com o extrativismo

mineral, a agricultura do café e a ocupação pela Corte contou, desde os tempos da colonização, com recursos econômicos e equipamentos urbanos que possibilitaram as bases para a forte industrialização que se seguiu durante o séc. XX.

Neste cenário de diversidade, o Norte mostra-se bastante rico. De primeiro, a vegetação e geografia, que o tornam dificilmente conectado, mediante vias de transporte, com o restante do país. Vastas áreas isoladas, sujeitas à forte umidade, tomadas por uma floresta fechada e por animais selvagens, dificultam a construção de centros urbanos modernos e interligados. Por conta mesmo da riqueza natural, as cidades do norte vocacionam-se ao isolamento, não obstante a formação de nichos urbanos que alimentados, ciclicamente, por culturas e extrações vegetais, desenvolveram-se numa dinâmica social de forte desigualdade sócio econômica.

Ademais, a singularidade geográfica do Norte fragiliza as suas fronteiras com países da América Latina, marcadamente Venezuela, Colômbia, Bolívia e Peru. A comunicação com a América Latina Amazônica e com a América Central promete ser mais fácil e intensa do que com o restante do país. Característica essa que, desde meados do Sec. XX até os tempos atuais, se têm mostrado problemática em virtude da plantação e tráfico de drogas e do desenvolvimento de atividades extrativistas criminosas.

A necessidade de se assegurar a infraestrutura adequada a uma eficiente institucionalização da máquina pública, de ocupar os espaços, de interligar cidades e povoados, de melhorar as comunicações, de abrandar o isolamento e dificultar a escalada de atividades criminosas, motivou a elaboração de políticas públicas estratégicas, especialmente voltadas para a Região Norte, dentre as quais se destaca a Zona Franca de Manaus. Apesar do grande território e da riqueza angariada pela borracha em períodos específicos da sua história, Manaus não conseguia evoluir nos mais variados aspectos, nomeadamente, o econômico.

Comunga do mesmo entendimento o professor André Elali (MARTINS; ELALI; PEIXOTO, 2008, p. 470-471), segundo o qual a ZFM foi criada para desenvolvimento de um polo industrial na região, tentando-se reduzir as desigualdades regionais entre ela e as demais. Sua implementação ensejou um aumento expressivo no número de habitantes, passando-se, no intervalo de 1970 a 1985, de trezentos mil para oitocentos mil habitantes. Mudaram-se, para o autor, as atividades econômicas da região, havendo um fomento nas que anteriormente não possuíam importância, como, por exemplo, pesca e extrativismo. A legislação atinente à ZFM trouxe diversos benefícios fiscais, como isenção de II e do IPI em relação à importação dos insumos destinados, à exportação e à produção para consumo local, redução do Imposto de Importação sobre insumos necessários em determinados processos de industrialização, equiparação, para todos os efeitos fiscais, a uma exportação quanto à venda de mercadorias do restante do Brasil com isenção de IPI e de ICMS. Ainda há isenção de IPI e de ICMS sobre vendas ao exterior, redução de 25% para 100% do IOF sobre operações de câmbio no que diz respeito às importações, restituição de ICMS, no âmbito estadual, de 45% a 100%, a depender da atividade envolvida, isenção, para alguns serviços, de ISS, isenção por dez anos, prorrogáveis, do IRPJ das empresas instaladas na região e regime especial de IRPJ para empresas que atendam a determinados requisitos.

Por conta disso, segundo o mencionado jurista, houve crescimento considerável do setor industrial local, aumentando-se a oferta de empregos, com a conseqüente diminuição das

desigualdades sociais e regionais, haja vista o melhor desenvolvimento econômico da Zona Franca de Manaus, com uma majoração em relação a períodos anteriores.

O Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, buscou fortalecer as bases econômicas da região por ele estabelecidas, passando-se a tratar a Zona Franca de Manaus como uma área de livre comércio, e dando-lhe incentivos fiscais, para fomento da sua economia, tornando atrativa a ida de empresas para a exploração de suas atividades, com a desoneração da carga tributária de seus produtos.

Ataliba e Giardino (1987, p. 206), ao examinarem a matéria, averbaram que, nos idos de 1967, havia grande expectativa sobre a criação da ZFM, com escopo de fixar população na região, bem como atrair capitais, aumentar o consumo da matéria-prima ali produzida e criar um centro industrial regional, já que, além de todas as vantagens citadas, cuidava-se, por via de consequência, da segurança nacional, em decorrência da ocupação de vasta área fronteiriça com outros países. Concluíram, nos citados estudos, que os benefícios fiscais concedidos àquela região foram acertados, sobretudo pelo “interesse nacional” dos desígnios elencados.

O art. 1º, do Decreto-lei nº 288/67, preconiza que “a Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância a que se encontram os centros consumidores de seus produtos” (BRASIL, 1967).

O art. 4º, do Decreto-lei 288/67, prescreve que “a exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro ” (BRASIL, 1967).

Para reforçar, a Assembleia Nacional Constituinte, quando da elaboração da Constituição Federal de 1988, inseriu a matéria em seu texto. No Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, em seu art. 40, disciplinou que “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” (BRASIL, 1988).

Posteriormente, o Poder Constituinte Derivado, por meio da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, prorrogou a Zona Franca de Manaus por mais dez anos, inserindo-se o art. 92, no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Em 2014, através da Emenda Constitucional nº 83, foram acrescentados 50 (cinquenta) anos ao prazo fixado pelo art. 92 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Sobre o assunto, o STF, ao analisar a constitucionalidade do creditamento do IPI sobre os produtos adquiridos na zona Franca de Manaus, diante da ausência de previsão legal, manifestou-se no sentido de que “a regra da não cumulatividade cede espaço para a realização da igualdade, do pacto federativo, dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil”. (Informativo 938, RE 596614-SP). Uma vez que a Zona Franca de Manaus se justifica “por razões de soberania nacional, inserção nas cadeias globais de consumo e de produção, integração econômica regional e redução das desigualdades regionais e sociais em âmbito federativo” (Informativo 938, RE 596614-SP), o Supremo Tribunal Federal considerou que se deveria, no caso, lançar mão de uma análise sistemática dos princípios e interesses cons-

titudinais, que justificariam a exceção à não-cumulatividade. Considerou-se que, em razão das peculiaridades da região, dificilmente se teriam atrativos à exploração da atividade econômica, razão pela qual a interpretação dos dispositivos que concedem benefícios fiscais deveria se dar da forma mais ampla, de maneira a se possibilitar o efetivo desenvolvimento da região.

Na ocasião, também se ponderou que as sucessivas prorrogações do arcabouço normativo que cria a Zona Franca de Manaus implicam a manutenção de uma política estratégica de desenvolvimento, fundamental, também no caso, à soberania nacional. É preciso ocupar o Norte. Ainda consta do informativo um argumento relevante ao tratamento da matéria: a necessária legalidade da isenção – creditamento ficto do IPI – faz-se necessária quando a regra é a incidência tributária. Mas uma vez que a regra seja a da não incidência, a necessidade da legalidade se daria para a criação e cobrança do tributo, uma vez que, aí sim, se estaria a excepcionar o estado então vigente: a não incidência.

A zona Franca de Manaus é, portanto, um programa estratégico constitucional e infra-constitucional de desenvolvimento socioeconômico, com os propósitos de ocupação da região norte e redução das desigualdades regionais. Este arcabouço principiológico justifica uma interpretação ampla dos benefícios fiscais, de maneira que a Zona Franca de Manaus, efetivamente, alcance a sua finalidade.

3. DISTINÇÃO ENTRE IMUNIDADE E ISENÇÃO

Não se pode perder de vista o dado acima trabalhado: a zona Franca de Manaus é um regime constitucional de “intributabilidade”. Por conseguinte, a ZFM reveste-se do caráter de imunidade, cuja primeira distinção basilar em relação à isenção é a previsão normativa. Enquanto aquela se encontra incrustada no texto constitucional, esta se insere nas leis. O professor Paulo de Barros Carvalho (1999, p. 178) leciona sobre as imunidades como sendo uma classe finita e determinável de normas constitucionais, que retiram da competência dos entes o poder de tributar sobre determinados fatos, expedindo regras instituidoras de tributos que alberguem situações específicas e suficientemente configuradas.

No mesmo diapasão, Ulhoa Canto (1958, p. 34), defende a impossibilidade de incidência que decorre de uma proibição imanente, por estar na Constituição, de um ente com poder impositivo, de exercê-lo, em relação a certos fatos e pessoas. Assim, segundo ele, é uma limitação à competência tributária que os entes federativos recebem do texto constitucional, vez que os setores a eles reservados na partilha da competência impositiva, já lhes são confiados com exclusão de certas pessoas ou fatos. Segue a mesma linha de ideias, dentre outros, Correa (2011, p. 811)³.

Sem perder de vista a origem constitucional da imunidade, ela também existe na modalidade implícita: o exemplo é o do mínimo vital. A origem constitucional da imunidade não

3 Para ele, a imunidade pode ser caracterizada por três questões relevantes. Primeiro, por ter origem expressa na Constituição. Segundo, por ter caráter de permanência, persistindo, enquanto em vigor, o estatuto constitucional. Terceiro, por ter essência abstrata, existindo em função da norma constitucional.

implica a necessária previsão linguística na forma de uma regra de exclusão da tributação. É suficiente que se identifique uma área de não tributação, que pode se dar tanto em razão de uma regra constitucional explícita, como de um regime ou instituto constitucional, tal qual o mínimo vital: a renda, o patrimônio e o consumo que sejam de forma módica vertidos à satisfação de necessidades básicas não revelam capacidade contributiva para custear os gastos públicos. Por conseguinte, não se perfaz a causa dos impostos, conforme disciplina o art. 145, Parágrafo primeiro, da Constituição Federal, o que exclui a possibilidade de incidência dessa espécie tributária. É a análise sistêmica da Constituição que leva à delimitação de uma área que, de forma ontológica, exclui a possibilidade de exação, independente de uma manifestação explícita do texto constitucional.

A imunidade pode se dar não apenas na modalidade implícita, como quando o legislador constitucional estipular, explicitamente, uma área de não incidência, mediante o uso de nomenclatura equivocada, como isenção. Em tais casos, caracteriza-se uma falta de técnica do Poder Constituinte: a “isenção”, por estar prevista na Constituição, é uma imunidade, visto que implica impedimento à tributação pelo ente federado. Veja-se, por exemplo, o art. 195, §7º, da CF/88, que diz serem **isentas** de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei (BRASIL, 1988).

Baleeiro (1960, p. 308) conceitua a imunidade como o “caso em que o legislador ordinário não pode tributar pessoa, coisa ou atividade, porque lhe defende fazê-lo expressa ou implicitamente a Constituição”. Mesmo o texto tratando como se isenção fosse, por estar no Texto Constitucional, aquilata-se que é uma imunidade, inclusive já várias vezes dito pelo próprio Supremo Tribunal Federal, guardião da Constituição. Veja-se, como exemplo, o seguinte excerto ementário:

MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. QUOTA PATRONAL. ENTIDADE DE FINS ASSISTENCIAIS, FILANTRÓPICOS E EDUCACIONAIS. IMUNIDADE (CF, ART. 195, § 7º). RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. (...)

A cláusula inscrita no art. 195, §7º, da Carta Política - não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a Seguridade Social - contemplou as entidades beneficentes de assistência social com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei.

A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, §7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. Precedente: RTJ 137/965 (...) (BRASIL, 1996).

A imunidade, portanto, é regime de índole constitucional que obsta aos entes federados a competência para a tributação de pessoas, situações e objetos. Ainda que haja a discussão doutrinária acerca de a imunidade participar negativamente da delimitação da competência ou lhe reduzir, o importante é a compreensão de que, diante da imunidade, não há competência tributária. Por outro lado, não se pode perder por perspectiva que a imunidade é uma exceção ao dever fundamental de pagar imposto, de maneira que ela deve ser justificada

em princípios, políticas e interesses constitucionais: é como se manifestou o STF acerca da Zona Franca de Manaus. A superação das desigualdades regionais, o desenvolvimento sócio econômico e a soberania nacional são princípios e objetivos constitucionais que servem de fundamento à Zona Franca de Manaus. Por conseguinte, os benefícios da Zona Franca devem ser interpretados de maneira a viabilizar a realização dos seus fundamentos. A análise é sistêmica, como bem definiu o STF.

Já a isenção, como delineado alhures, está prevista nas normas infraconstitucionais. O professor Ruy Barbosa Nogueira (1999), cuidou da matéria, de forma muito lúcida, afirmando que a “isenção é a dispensa de pagamento de tributo devido, feita por disposição expressa da lei e por isso mesmo excepcionada da tributação”.

Seguindo o mesmo trilhar, Moraes (1982, p. 180-181), afirma que a isenção se configura como um favor fiscal, conferido por lei, para dispensar o contribuinte do pagamento do tributo. Há concretização do fato gerador do tributo sendo este devido, mas a lei dispensa seu pagamento. Tem-se que a isenção é favor fiscal decorrente de lei, embora possa ter por ponto de partida recomendação constitucional, como era o caso do art. 15, §1º, da Constituição anterior, que declarava isentos do imposto de consumo os artigos classificados pela lei, como mínimos indispensáveis à habitação, ao vestuário, à alimentação, ao tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica. Consoante se pode observar, a Constituição não isentava nenhum artigo do imposto de consumo, mas recomendava à lei classificar artigos que entendesse constituir o mínimo para os casos indicados, e, por conseguinte, isentá-los da citada exação. A lei ordinária que excluiu da incidência, por meio de isenção, os artigos que ela entendeu constituir o mínimo indispensável para os fins determinados pela Constituição. Só existe isenção depois de surgida a incidência, possuindo aspecto excepcional e provisório, dependendo da vontade do legislador ordinário e surge com a lei que estabelece o tributo ou depois, em lei apartada.

Já a não incidência se cuida de quando o fato praticado pelo contribuinte **não se amolda** ao fato típico tributário, ou **fato imponible**. O professor Nogueira (1999) a define como a situação que fica fora dos limites do campo tributário, ou melhor, a não-ocorrência do fato gerador, porque a norma não descreve a hipótese de incidência.

O que de perto interessa, não obstante, são as regras de exclusão da tributação: a imunidade, que atua no âmbito da Constituição Federal, exclui ou delimita negativamente a competência tributária, em razão de interesses e princípios constitucionais. Já a isenção, que implica o exercício da competência tributária pelo ente federado, é lei que reduz o âmbito de incidência tributária ou a responsabilidade pelo seu pagamento. Segundo alguns doutrinadores, como Sacha Calmon no seu livro “Teoria geral da norma, da interpretação e da exoneração tributária”, a lei de isenção integra a norma que cria o tributo: ela junta-se à lei que o cria, pois dela retira determinada pessoa, situação ou objeto do raio de incidência, o delimitando. Já o CTN qualifica a isenção como mera exclusão do tributo: a lei extirpa o dever de pagar o tributo.

Seja como for, a isenção integra a lei que define a incidência do tributo, de maneira que está sujeita ao seu regime de interpretação. A isenção, ademais, é regra de exceção: a sua criação implica a discricionariedade que é característica da competência tributária dos entes federados. Por tais razões, o Código Tributário Nacional dispõe que ela deve ser interpretada restritivamente:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção; (grifos nossos)

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. (BRASIL, 1966)

Por outro lado, quando se cuida de imunidade tributária, a forma de interpretação é diversa. A delimitação negativa da competência tributária decorre de princípios, interesses, objetivos, políticas e direitos constitucionais que demandam uma interpretação integrada e coerente. A norma de isenção é excepcional, devendo ser interpretada de modo literal, não comportando interpretação por analogia, visto que o seu alcance não pode ampliar as hipóteses em que a lei concedeu o favor fiscal. Distintamente da imunidade, que pode ter alargado o conceito, para satisfação da finalidade constitucional elencada. Nesta deve-se buscar a supremacia da Constituição. (MACHADO, 2011, p. 552).

Falando, propriamente, dos direitos fundamentais, Sarlet (2017, p. 35) pontifica que, em princípio, não há apenas os direitos fundamentais previstos no Título II da Constituição, mas outros direitos dispersos no Texto Constitucional. Seguindo o mesmo trilhar, Pontes (2004, p. 82) pontifica que em razão do caráter “dramático” da relação entre indivíduo e Estado, enquanto ente tributante, a aplicação dos direitos fundamentais possui extrema importância, máxime em razão da invasão do Estado sobre a esfera das liberdades individuais, em busca de numerário. Por isso, impõe-se o reconhecimento dos direitos fundamentais como proteção necessária contra as agressões às liberdades individuais.

A estreita relação dos direitos fundamentais com as possibilidades e os limites da tributação concedem ao *Estatuto do contribuinte* o status de liberdade ou garantia elementar da pessoa no Estado Democrático de Direito. O Supremo Tribunal Federal já pacificou seu entendimento, segundo o qual o *Estatuto do Contribuinte* (limitações ao poder de tributar, dentre as quais se enquadram algumas imunidades explícitas e outras implícitas) são direitos fundamentais, e, de conseguinte, devem ser interpretados como tal. Exemplo clássico se deu no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 712/DF. Naquela ocasião, o Ministro Celso de Mello afirmou que os princípios tributários são uma conquista político-jurídica dos contribuintes, e se configuram como expressão dos direitos individuais outorgados aos particulares pelo ordenamento. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar do Estado, esses postulados têm por destinatário exclusivo o poder público, que se submete à imperatividade de suas restrições.

A questão que não se pode olvidar é que a imunidade, como área de “intributabilidade”, muitas vezes decorre da análise conjunta das normas que compõem o regime tributário: princípios e/ou regras, alguns de caráter fundamental, que em conjunto definem a área de aplicação da imunidade e de exclusão da competência. A atividade é complexa: a) identificar as normas envolvidas; b) verificar se o instrumento (não tributação) é adequado, suficiente e não mais do que suficiente para realizar o seu fundamento constitucional; c) identificar possíveis princípios, interesses, objetivos e regras que podem ser negativamente afetados pelo instrumento de não tributação; d) delimitar o ponto ótimo em que a imunidade, seja explícita ou implícita, alcança os seus objetivos sem prejudicar, de forma elementar, outras regras e princípios constitucionais.

Por conseguinte, é imperioso verificar as técnicas ou métodos de interpretação, para, em seguida, analisar como se deve realizar a leitura dos incentivos tributários que caracterizam o regime jurídico da Zona Franca de Manaus: ela deve se compatibilizar com a anatomia e a funcionalidade não apenas do regime tributário, como da constituição, em sua integralidade.

4. TÉCNICAS INTERPRETATIVAS E ENQUADRAMENTO DOS INCENTIVOS DA ZFM: IMUNIDADES OU ISENÇÕES?

Segundo Tércio Sampaio Ferraz Júnior, a Ciência do Direito tem como precípua objetivo interpretar os textos normativos e suas intenções. Para ele, “esta finalidade prática domina a tarefa interpretativa. Por isto esta se distingue de atividades semelhantes das demais ciências humanas”. (FERRAZ JR., 2012, p. 73).

Tem-se, no Direito, várias técnicas de interpretação, a saber: gramatical, lógica, sistemática, teleológica, histórico evolutiva.

Assim, o primeiro aspecto a se debruçar o intérprete, é o gramatical, para perquirir os conceitos elencados no texto normativo. Com esta técnica de interpretação, o jurista analisa uma interpretação dos vocábulos constantes naquela norma, objetivando extrair seu comando aos jurisdicionados. Segundo Ferraz Júnior (2012, p. 75), cabe ao intérprete, primeiramente, estabelecer uma *definição*. A jurídica varia entre o uso corrente da palavra para a designação do fato, e à sua designação normativa. Os dois aspectos podem ou não coincidir. O surgimento do texto, com essa estreiteza semântica, é o primeiro contato do intérprete com a mensagem feita pelo legislador e marca o início da aventura exegética. (CARVALHO, 2008, p. 182).

Não apenas, no Direito, há várias palavras com mais de uma definição possível, como outras considerações, além da semântica, se fazem necessárias, tais quais a sistematicidade, a coerência, a historicidade e a eficiência. Desta feita, para além da literalidade, devem-se utilizar outras técnicas interpretativas, sobretudo a lógica e a sistemática.

A questão é que por se tratar de um todo que se pretende coerente e integrado, a interpretação literal nem sempre se faz suficiente: a) primeiro porque, ao lançar-se mão dela, vai-se construindo um direito tópico; b) por esta razão, a interpretação literal não evita conflitos entre diferentes leis. Ferraz Júnior (2012, p. 76), diante dessa problemática, trata do método lógico, ou técnica lógica de interpretação. A incompatibilidade se distingue da contraditoriedade (dois textos são contraditórios não se podem ser afirmados, em qualquer situação, ao mesmo tempo). A contraditoriedade é um problema analítico no sentido da lógica formal, exigindo a constituição de um sistema formal, rigorosamente construído. Já a incompatibilidade é um problema analítico e empírico. A oposição entre dois textos incompatíveis não decorre apenas de sua oposição formal, mas exige uma referência a uma situação.

Por isto mesmo, a leitura do direito não pode descuidar do seu caráter sistêmico. Ela é a técnica que permite ao intérprete, de modo definitivo, extrair o sentido escorreito do texto normativo, uma vez que observa o caráter ético e epistemológico da coerência.

Sempre haverá a obrigatoriedade de o intérprete buscar o sentido do texto, cotejando-se com a Constituição, vez que, sem ela, a norma não possui qualquer significado. (GRAU, 2003, p. 40)

Quando aplicada essa técnica, devem-se captar os fins para os quais a norma é construída, conforme explicita Ferraz Júnior (2012, p. 79). Para ele, a percepção dos fins não é imanente a cada norma tomada isoladamente, mas exige uma visão ampliada da norma dentro do ordenamento. O citado autor afirma que a interpretação sistemática culmina num procedimento de participação do intérprete, na criação do direito, ao passo que na histórico-evolutiva se buscam os objetivos do legislador, perscrutando-se com as situações históricas da época, exigindo-se uma nova avaliação dos valores, comparando-os com os da realidade atual. (FERRAZ JR, 2012, p. 79).

Freitas (1995, p. 15) defende que tal método de interpretação tem como escopo analisar um conjunto de normas, para, em seguida, poder se extrair o sentido mais amplo do que está positivado nas normas, em sentido literal. Para ele, a interpretação sistemática busca o sistema jurídico em sua totalidade axiológica, lembrando, ainda, que até na tradição romano-germânica, o Direito é maior do que o conjunto das normas. A interpretação sistemática sempre será contemporânea ao Direito, não o antecedendo nem o sucedendo. Ela lhe confere vida e dinamicidade, fazendo com que o conteúdo jurídico transcenda o mero e esparsamente positivado.

Na mesma linha, Maximiliano (2011, p. 100) defende que se deve comparar a prescrição positivada com a que dela proveio, buscando-se a ligação entre regra e exceção, geral e particular. Com essa submissão, o preceito adquire realce maior, talvez inesperado. Com esse trabalho de síntese é mais bem compreendido.

A interpretação sistêmica, que integra regras e princípios a partir da axiologia elementar da Constituição Federal, tem-se tornado a hermenêutica que se tem realizado preferencialmente na prática jurídica brasileira. A Constituição de 1988, constituída por regras e princípios, e recepcionada pela ótica do pós-constitucionalismo, passou a ser compreendida como conjunto que empresta igual normatividade a regras e princípios, o que demanda uma sua leitura sistêmica. Não obstante, as matérias tributária e penal, por serem direitos restritivos por excelência – o primeiro da liberdade e de outros direitos fundamentais e o segundo do patrimônio – realizam-se sob o pálio da segurança jurídica. Por conseguinte, a sua prática jurídica tende a se realizar por conceitos, é o que leciona Misabel Abreu Machado Derzi no seu livro “Direito Tributário, distrito penal e tipo”, no tocante à imposição de gravame fiscal: à tributação, é necessária a igualdade entre o fato normativo e o fato real, para que se aplique o consequente normativo, na exata literalidade em que fora legalmente estabelecido.

A despeito disso, a prática do silogismo legal tem se limitado à norma que regulamenta a exação, de maneira a possibilitar ao contribuinte a previsibilidade. Nas demais situações, em que não se esteja no âmbito de delimitação da incidência tributária e do pagamento do tributo, não se tem obstado a leitura sistêmica do regime tributário constitucional, em especial quando o poder de tributar se entrelaça com direitos fundamentais, tais quais expressão, religião, profissão, locomoção, mínimo vital, e com os objetivos constitucionais, quais sejam: a superação de desigualdades regionais, o desenvolvimento sócio econômico e soberania. Em tais casos, a leitura sistêmica, a partir desses elementos normativos basilares da constituição, é fundamental para a compatibilidade do poder de tributar com a principiologia constitucional.

Diante de tais premissas, mister volver ao tema propriamente dito e perquirir sobre a questão da posição da Zona Franca de Manaus e seus incentivos. Acima, remeteu-se ao entendimento, pelo STF, de que a ZFM é uma política constitucional estratégica de desenvolvimento econômico com respaldo em objetivos constitucionais da maior relevância. É preciso melhor se esquadriñar e explorar a questão, uma vez a ZFM implica um conjunto normativo que vai da constituição a normas infraconstitucionais. Desta feita, é necessário que se afastem quaisquer dúvidas: trata-se de imunidade, em razão de sua previsão no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (limitações constitucionais ao poder de tributar) ou de uma isenção, por haver previsão no Decreto-lei nº 288/67?

Iniciando-se pelos termos, numa interpretação gramatical, tem-se que as áreas de livre comércio (ou zonas de livre comércio) são um gênero, do qual as zonas francas são espécies. Segundo Pires (2008, p. 487), “as Zonas de Livre Comércio compreendem as zonas de processamento de exportações, as lojas francas e as zonas francas, além de outras”. E continua o citado autor, afirmando que zona franca deve ser compreendida como extensão de território de um Estado e nela não possui incidência dos tributos inerentes às importações. A elas não podem ser impostas restrições, econômicas ou de outra espécie, no tocante ao ingresso de bens, caso cumprida a condição de tais produtos serem consumidos na área delimitada, e para os objetivos que ela foi criada, tendo como exemplo disso, o art. 132, do Protocolo do Código Aduaneiro do Mercosul.

Assim, vê-se, pela interpretação gramatical do termo previsto no art. 40, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, a saber, área de livre comércio, que o constituinte, além de ter alçado a região ao status constitucional, deixou intimamente ligada a concessão de incentivos fiscais às empresas que ali se instalassem, para que a região pudesse prosperar e ser habitada. Até porque, como visto anteriormente, era questão de interesse nacional.

Com base nas lições de Bastos (1998, p. 183), zonas francas resultam de um “feixe normativo” que confere benefícios, sobretudo fiscais, averbando que se caracterizaria uma contradição manter, no ADCT, a Zona Franca de Manaus, e, por outro lado, interpretar que os incentivos fiscais anteriormente outorgados, sob a égide da constituição anterior, não foram abarcados pela nova ordem constitucional. O que buscou o constituinte originário de 1988 foi a manutenção de um regime diferenciado na citada área, pelo prazo de vinte e cinco anos. Até por uma interpretação literal do dispositivo do ADCT, quando alude às “suas características de área de livre comércio de exportação e importação, e de incentivos fiscais ” (BASTOS, 1998, p. 183).

Compartilha do mesmo entendimento Mendes (1995, p. 90), para quem zona franca ou área de livre comércio é um determinado local, geográfica e legalmente delimitado, em que os produtos circulam livremente, sem incidência ou controle tributários, cabendo apenas a fiscalização de entradas e saídas das mercadorias destinadas à importação e à exportação.

Ives Gandra da Silva Martins (BASTOS; DA SILVA MARTINS, 1988, p. 366-367) afirma que o art. 40, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias foi exigência do Deputado Bernardo Cabral, relator da Assembleia Nacional Constituinte, tornando-se imutável até o vencimento, inicialmente previsto para 2013, mesmo se houver alterações na legislação federal. Para ele, havendo modificação nas normas de regência, afetaria apenas novos empreendimentos, inclusive afirmando ser inconstitucional o Decreto nº 205/91, quando da mudança do regime. Até porque, mesmo se admitisse, só poderia ser veiculado por meio de lei em sentido formal. Referido autor, em comentários ao art. 40, do ADCT, tratou a questão, em artigo espe-

cífico sobre o tema, sustentando que os benefícios fiscais estabelecidos pelo Decreto-lei nº 288/67, com esteio no art. 40, do ADCT. (MARTINS, 2011, p. 230)

Bastos (1988) também já se posicionou, afirmando que o intuito era fomentar a região, por meio da concessão de incentivos tributários e que as zonas francas se encontram em áreas menos desenvolvidas de determinado país, sobretudo por dificuldades geográficas a elas inerentes. Por esta razão, quando concedidos os beneplácitos, não podem ser retirados antes do final da sua vigência. Até porque, deve-se outorgar segurança jurídica aos empreendimentos que se instalam naquelas áreas e fazem investimentos para tanto, e, só com a contrapartida dos benefícios fiscais asseguradas por determinado período é que eles conseguem viabilizar seus negócios. Logo, esses incentivos tributários não são gratuitos, haja vista que para se investir em região desfavorável, deve-se possuir uma contraprestação, por parte do poder público, e ela deve ser previamente disciplinada em lei, mormente quanto à manutenção do prazo da concessão, para amortização dos investimentos ali realizados.

Santos (2008, p. 133) tratou sobre a matéria, em estudo específico sobre os incentivos da Zona Franca de Manaus, defendendo que o art. 4º, do Decreto-lei nº 288/67 passou a ter força constitucional, na medida em que fez parte do pacote de incentivos conferidos à Zona Franca de Manaus. Acrescente-se a isso o fato de que, por estar inserto no ADCT, e não na parte principal da Constituição, poder-se-ia argumentar que não se trataria de imunidade, mas de uma isenção. Tal argumento não merece prosperar, haja vista que as normas transitórias da Carta Maior possuem o mesmo status das demais, previstas em seu corpo propriamente dito. Bastos (1998, p. 183), inclusive, afirma categoricamente que se trata “de cláusula pétrea, fora do alcance da própria emenda constitucional, máxime quando se trate de lei ou ainda de mera medida provisória.

No mesmo diapasão, Monteiro Neto (2002, p. 91-96), afirmando a imutabilidade dos incentivos concedidos à Zona Franca de Manaus, mesmo das regras previstas no Decreto-lei nº 288/67, já que o aludido regramento foi alçado ao status constitucional, com a CF/88. Assim, as normas que diminuem a eficácia, restrinjam ou excluam benefícios anteriormente concedidos, estão maculadas de inconstitucionalidade material, por direta violação ao art. 40, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Assim, comunga-se, no presente estudo, do mesmo entendimento dos autores anteriormente citados, afirmando que os incentivos fiscais concedidos às empresas sediadas na Zona Franca de Manaus possuem como principal fundamento de validade o art. 40, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, e não apenas o Decreto-lei nº 288/67.

Ora, para se ter uma imunidade, não significa que não possa haver norma infraconstitucional versando sobre o tema. O que importa é se existe a previsão daquele benefício no texto constitucional. É até salutar que haja normas inferiores à Constituição tratando da matéria. Até porque o benefício também requer o cumprimento de alguns critérios ou de algumas condições.

Nesse passo, a existência de previsão, seja num Decreto-lei ou em outro diploma normativo não descaracteriza a imunidade. Ao revés, faz com que determinadas condições, que não precisariam ser tratadas no Texto Maior, sejam esmiuçadas. Note-se, por exemplo, o art. 14, do Código Tributário Nacional, que trata das condições para uma entidade ser considerada sem fins lucrativos. Enquanto a CF/88 concede, por exemplo, imunidade às instituições de

ensino sem fins lucrativos (art. 150, VI, “c”, da CF/88), atendidos os requisitos de lei, a norma infraconstitucional disciplina de modo mais minudente a fruição da imunidade.

O mencionado diploma infraconstitucional apenas e tão-somente foi recepcionado pela Carta Maior, e, como tal, independem os incentivos de norma para a sua fruição, haja vista ter o citado diploma anterior à constituição sido recebido pelo novo ordenamento constitucional.

Roque Antônio Carrazza (2004) ensina a questão dos incentivos fiscais e esclarece eventuais confusões entre eles e as isenções:

Não devemos confundir os *incentivos fiscais* (também chamados benefícios fiscais ou estímulos fiscais) com as *isenções tributárias*. Estas são, apenas, um dos meios de concedê-los. Os incentivos fiscais estão no campo da *extra-fiscalidade*, que, como ensina Geraldo Ataliba, é o emprego dos instrumentos tributários para fins não-fiscais, mas ordinatórios (isto é, para condicionar comportamentos de virtuais contribuintes, e não, propriamente, para abastecer de dinheiro os cofres públicos).

Por meio dos incentivos fiscais, a pessoa política tributante estimula os contribuintes a fazerem algo que a ordem jurídica considera conveniente, interessante ou oportuno (p. ex., instalar indústrias em região carente do País). Este objetivo é alcançado por intermédio da diminuição ou, até da supressão da carga tributária. Os incentivos fiscais manifestam-se sob a forma quer de *imunidade* (v.g., imunidade de ICMS às exportações de produtos industrializados), quer de *isenções tributárias* (p. ex., isenção de IPI sobre as vendas de óculos). (CARRAZZA, 2004, p. 783)

Aliás, para a maioria dos autores, sobretudo o professor Ives Gandra da Silva Martins, que foi responsável pelo auxílio informal ao relator da Constituição, todo o sistema de normas que beneficiava a Zona Franca de Manaus foi alçado a um status constitucional, não podendo sequer sofrer emendas constitucionais, haja vista que, por se tratar de imunidades, são considerados direitos fundamentais do contribuinte, e, por força do art. 60, §4º, IV, da CF/88, não podem ser abolidos (BRASIL, 1988).

5. A INTERPRETAÇÃO ACERCA DO ICMS SOBRE O FRETE NAS EXPORTAÇÕES.

Acima, estabeleceram-se as seguintes premissas: a) a Zona Franca de Manaus possui índole constitucional; b) revela-se como uma área de “intributabilidade”, que é característica da imunidade; c) por conseguinte, está sujeita a uma interpretação sistêmica, que leva em consideração integrada os princípios, regras e objetivos constitucionais, que são o seu fundamento para se delimitar o raio de aplicação; d) o raio de aplicação deve limitar-se ao suficiente para que se realize o fundamento constitucional. Com referidas bases, reúnem-se os elementos suficientes para se tratar de forma adequada o problema do presente artigo: se o preço do frete é excluído da tributação no envio de mercadorias à Zona Franca de Manaus.

O Superior Tribunal de Justiça consolidou entendimento segundo o qual não incide ICMS, quando o destino final da mercadoria for o exterior. O art. 3º, II, da Lei Complementar nº 87/96, prescreve o seguinte:

Art. 3º O imposto não incide sobre:

(...)

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços; (...)
(BRASIL, 1996)

Analisando o dispositivo em comento, depreende-se que, além das mercadorias, o inciso faz alusão até aos serviços (que, no caso em relevo, é o frete). É que, como o frete integra o preço do produto, sendo seu acessório, e se o produto é imune na venda, não seria razoável tributar os acessórios, sob pena de se estar incluindo exação em parte da venda.

O Superior Tribunal de Justiça definiu que “se o transporte pago pelo exportador integra o preço do bem exportado, tributar o transporte no território nacional equivale a tributar a própria operação de exportação, o que contraria o espírito da LC 87/96 e da própria Constituição Federal” (REsp 710.260/RO, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe de 14.4.2008).

Seguindo o mesmo trilhar:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ICMS. EXPORTAÇÃO QUE DESTINE MERCADORIA AO EXTERIOR. NÃO INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO INTERESTADUAL. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. “Os precedentes jurisprudenciais desta Corte Superior afirmam pela não incidência do ICMS sobre serviço de transporte interestadual de mercadorias destinadas ao exterior, pois o art. 3º, II, da LC n. 87/96 tem por finalidade a desoneração do comércio exterior como pressuposto para o desenvolvimento nacional com a diminuição das desigualdades regionais pelo primado do trabalho” (AgRg no REsp 1.301.482/MS, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, DJe 16/5/13).

2. Agravo regimental não provido. (**AgRg no REsp 1292197/SC**, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/09/2013, DJe 10/09/2013)

No mesmo sentido:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSPORTE DE MERCADORIA DESTINADA AO EXTERIOR. ISENÇÃO.

1. A orientação da Primeira Seção do STJ pacificou-se no sentido de que “o art. 3º, II da LC 87/96 dispôs que não incide ICMS sobre operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, de modo que está acobertado pela isenção tributária o transporte interestadual dessas mercadorias”, sendo que, “sob o aspecto teleológico, a finalidade da exoneração tributária é tornar o produto brasileiro mais competitivo no mercado internacional”.

Assim, “se o transporte pago pelo exportador integra o preço do bem exportado, tributar o transporte no território nacional equivale a tributar a própria operação de exportação, o que contraria o espírito da LC 87/96 e da própria Constituição Federal” (REsp 710.260/RO, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe de 14.4.2008).

2. Agravo Regimental não provido. (**AgRg no REsp 1379148/SC**, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/08/2013, DJe 16/09/2013)

Nesse cenário, segundo o STJ, quando as operações forem destinadas ao exterior, não há que se falar em incidência de ICMS no frete.

Voltando ao tema em específico, se, quando as mercadorias são exportadas “para o exterior” não incide ICMS sobre o frete, como a Zona Franca de Manaus é equiparada, para todos os efeitos fiscais, a uma exportação, também não haveria razão para sua cobrança. No caso, o fundamento do benefício tributário da Zona Franca de Manaus coincide, parcialmente, com o da desoneração tributária das exportações: tornar o produto nacional atraente no exterior, de maneira a se desenvolver a produção interna.

Na ZFM, os benefícios são voltados ao fomento da atividade produtiva na região, de forma a lhe assegurar o desenvolvimento socioeconômico. Na situação específica, o desenvolvimento socioeconômico vincula-se a dois objetivos essenciais à federação brasileira: redução das desigualdades regionais e soberania nacional. A ocupação da região, pelo Estado e pela sociedade, a criação de postos de trabalho, a inserção da região na rota internacional e nacional de consumo, a melhoria da qualidade de vida e a expansão de equipamentos urbanos decorrente da ocupação territorial e do desenvolvimento econômico são fundamentais ao federalismo cooperativo, que se pretende igualitário. A cooperação entre os entes federados implica a distribuição de riqueza para que se possa assegurar os direitos fundamentais aos brasileiros de qualquer localidade e região.

Em razão disso, mesmo se a norma infraconstitucional não trouxesse expressamente a isenção de serviços, nos quais o frete está inserido, por estar tratando de imunidade, com interpretação ampliativa, caberia ao intérprete, analisando o arcabouço normativo do Texto Maior, extrair a interpretação no sentido de que a incidência era indevida. O objetivo do constituinte, ao alçar a Zona Franca de Manaus ao status constitucional, foi fomentá-la, por meio dos incentivos fiscais, para que houvesse maior desenvolvimento, ocupação e garantia da soberania nacional, por meio da proteção das fronteiras.

É de se pontuar que a norma em alusão, que retira a incidência do frete, decorre de próprio comando constitucional, que desonera as exportações, no tocante ao ICMS. Se as operações que envolvem a Zona Franca de Manaus são equiparadas, para todos os efeitos fiscais, a uma exportação, também não deve sofrer tal incidência.

Desta feita, nos moldes em que já decidiu o STF, os benefícios fiscais, que constituem a Zona Franca de Manaus, devem ser interpretados da forma mais larga possível, de maneira a se atraírem os fatores de produção e consumo para a região e possibilitar o seu desenvolvimento, humano, sócio e econômico. Por conseguinte, deve-se considerar que o frete também está livre da tributação, conforme ocorre nas operações de exportação: as razões para a não incidência do ICMS na ZFM são mais fortes e complexas do que nas operações de exportação reais, pois envolvem objetivos cruciais à justiça de equanimidade característica da dinâmica federativa.

6. CONCLUSÃO

A Zona Franca de Manaus possui regramento constitucional, mais especificamente no art. 40, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Mesmo tendo previsão expressa no Decreto-lei nº 288/67, onde há a equiparação das operações para a ZFM a uma exportação, para todos os efeitos fiscais, a base, hoje, decorre da Constituição, e não o contrário.

Isso decorre de uma interpretação sistemática do ordenamento jurídico em vigor, vale dizer, juntando-se os conteúdos normativos espalhados pelo sistema jurídico que tratam da Zona Franca de Manaus, nomeadamente os seus incentivos fiscais, para perquirir qual o fundamento de inclusão dos favores fiscais concedidos às empresas que ali se instalaram.

Como se extrai dos próprios ensinamentos de Ives Gandra da Silva Martins, bastante citado no presente trabalho, por ter sido colaborador do relator da Assembleia Nacional Constituinte, os incentivos dados às empresas da Zona Franca de Manaus possuem status constitucional, e, portanto, devem ser tratados como imunidades, e não isenções.

O traço distintivo entre imunidades e isenções, principalmente, é o veículo normativo em que é previsto o beneplácito fiscal. Quando se tratar de Constituição, fala-se em imunidade, quando se cuidar de norma infraconstitucional, conclui-se que existe o instituto da isenção.

Além disso, o segundo traço marcante, e talvez tão importante quanto o anterior, é a forma como cada um dos dois favores fiscais são interpretados. Como visto, a imunidade, por tratar de direito fundamental do contribuinte, deve ser interpretada como tal, vale dizer, de forma ampliativa, para dar máxima efetividade a tais direitos, ao passo que a isenção, por expressa determinação do Código Tributário Nacional, deve ser interpretada restritivamente.

Nesse cenário, como se valeu, aqui, dos critérios de interpretação, concluiu-se que, por uma interpretação sistemática, a Zona Franca de Manaus trata de imunidades tributárias, no concernente aos seus incentivos, devendo-se, para todos os efeitos fiscais, equiparar tais operações às exportações.

Quando se trata do ICMS incidente sobre o frete, os tribunais pátrios têm entendido que não pode haver a cobrança, quando o destino final da mercadoria é o exterior (exportação). Se a operação para Zona Franca de Manaus deve ser equiparada a uma exportação, não há falar de incidência de ICMS sobre o frete, quando houver remessa de mercadorias para a Zona Franca de Manaus.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Isenção para vendas para a ZFM - Finsocial e imposto sobre transportes. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v.41, 1987.

BALEEIRO, Aliomar. Isenção de impostos estaduais por lei federal-Imunidade recíproca-Sociedade de economia mista-Podêres implícitos-Companhia Siderúrgica Nacional. *Revista de Direito Administrativo*, v. 61, p. 308-331, 1960.

BASTOS, Celso Ribeiro. Incentivos Fiscais - Zona Franca de Manaus. *Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo, ano 6, n. 22, jan/março de 1998.

BASTOS, Celso Ribeiro; DA SILVA MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988*. Saraiva, 1988.

BRASIL. *Constituição Federal (1988)*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 30 set. 2020.

BRASIL. *Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996*. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm. Acesso em: 26 set. 2020.

BRASIL. *Decreto-Lei n. 288 de 28 de fevereiro de 1967*. Altera as disposições da Lei número 3.173 de 6 de junho de 1967 e regula a Zona Franca de Manaus. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0288.htm. Acesso em: set. 2020.

BRASIL. *Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Denominado Código Tributário Nacional.

Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 26 set. 2020.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal (1. Turma). RMS 22.192-9/DF, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 19.12.96.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 20 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

CORREA, Walter Barbosa. Não incidência, imunidade e isenção. Doutrinas essenciais Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org). *Doutrinas essenciais Direito Tributário*: volume II. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011 .

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

ELALI, André. Tributação na Zona Franca de Manaus (comemoração aos 40 anos da ZFM), coordenação de Ives Gandra Martins/Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho e Marcelo Peixoto.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *A ciência do direito*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

FREITAS, Juarez. *A Interpretação Sistemática do Direito*. São Paulo: Malheiros, 1995.

GRAU, Eros R. *Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. São Paulo: Malheiros, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Não incidência, imunidade e isenções no ICMS** In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org). *Doutrinas essenciais Direito Tributário*: volume II. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011 .

MARTINS, Ives Gandra; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord). Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. In: MARTINS, Ives Gandra; RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord). *Tributação na zona franca de Manaus (comemoração aos 40 anos da ZFM)*. São Paulo: APET/MP, 2008.

MARTINS, Ives Gandra. **Inteligência do art. 40 do adct**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org). *Doutrinas essenciais Direito Tributário*: volume I. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011 .

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

MELLO, Frederico Pernambucano de. *Apagando o Lampião: vida e morte do rei do cangaço*. São Paulo: Global, 2018.

MENDES, Guilherme A dos Santos. *Legislação aduaneira comentada*. São Paulo: Meta, 1995.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1982.

NETO, Nelson Monteiro. COFINS e PIS - vendas de produtos nacionais para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus e estímulos fiscais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 86, 2002.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

PIRES, Adilson Rodrigues. O imposto de importação e a Zona Franca de Manaus. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes, PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.) . *Tributação na Zona Franca de Manaus (comemoração aos 40 anos da ZFM)*. São Paulo: APET/MP.

PONTES, Helenilson Cunha. O direito ao silêncio no direito tributário. In FISCHER, Octávio Campos (Coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.

SANTOS, Fábio Pereira Garcia dos. O art. 4º do Decreto-lei nº 288/67: Natureza Jurídica da Exoneração Tributária de ICMS na Operação de Remessa de Mercadorias à Zona Franca de Manaus. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes, PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.) . *Tributação na Zona Franca de Manaus (comemoração aos 40 anos da ZFM)*. São Paulo: APET/MP

SARLET, Ingo Wolfgang. Direitos Fundamentais, democracia entre reforma e mutação constitucional - uma análise na perspectiva da Constituição Federal de 1988. In: ALVIM, Eduardo Arruda, LEITE, George Salomão, SARLET, Ingo Wolfgang, NERY JR, Nelson (coord.). *Jurisdição e hermenêutica constitucional em homenagem a Lênio Streck*. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2017.

ULHOA CANTO, Gilberto. Algumas considerações sobre a imunidade tributária dos entes públicos. *Revista de Direito Administrativo*, v. 52, p. 34-41, 1958.

Recebido/Received: 05.08.2020.

Aprovado/Approved: 26.09.2020.