



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO

IGOR MOREIRA MORAES

**ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS E DESENVOLVIMENTO
REGIONAL NAS ZONAS DE PROCESSAMENTO DE
EXPORTAÇÃO**

FORTALEZA

2011

IGOR MOREIRA MORAES

**ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS E DESENVOLVIMENTO
REGIONAL NAS ZONAS DE PROCESSAMENTO DE
EXPORTAÇÃO**

Monografia submetida à
Coordenação do Curso de
Graduação em Direito, da
Universidade Federal do Ceará,
como requisito parcial para
obtenção do grau de Bacharel em
Direito

Orientadora: Profa. Dra. Denise
Lucena Cavalcante

FORTALEZA

2011

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Setorial da Faculdade de Direito

-
- MS27i Moraes, Igor Moreira.
 Isenções tributárias e desenvolvimento regional nas zonas de processamento de exportação / Igor
 Moreira Moraes. – 2011.
 68 f. : enc. ; 30 cm.
- Monografia (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito,
Fortaleza, 2011.
 Área de Concentração: Direito Tributário.
 Orientação: Profa. Dra. Denise Lucena Cavalcante.
1. Desenvolvimento regional. 2. Incentivos fiscais - Brasil. 3. Investimentos estrangeiros - Brasil.
4. Exportação. 5. Política tributária - Brasil. I. Cavalcante, Denise Lucena (orient.). II. Universidade
Federal do Ceará – Graduação em Direito. III. Título.

IGOR MOREIRA MORAES

**ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS E DESENVOLVIMENTO
REGIONAL NAS ZONAS DE PROCESSAMENTO DE
EXPORTAÇÃO /**

Monografia submetida à Coordenação do Curso de Graduação em Direito, da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito

Aprovada em ___/___/_____.

BANCA EXAMINADORA

Profa. Dra. Denise Lucena Cavalcante (Orientadora).
Universidade Federal do Ceará.

Prof. Francisco de Araújo Macedo Filho
Universidade Federal do Ceará.

Bel. Álisson José Maia Melo
Universidade Federal do Ceará.

Aos meus pais, Geraldo e Verônica.

“Não se deve tirar do povo, privando-o de suas necessidades reais, para favorecer as necessidades imaginárias do Estado”

O Espírito das Leis
Montesquieu

RESUMO

Parte da questão da influência do comércio internacional para o desenvolvimento de um país. Faz uma exposição dos paradigmas norteadores da política externa brasileira, por meio da análise da influência desses na política comercial brasileira. Estuda a função extrafiscal do tributo e a sua relação com as funções do Estado Contemporâneo, mormente no que diz respeito à intervenção na economia de um país. Tal intervenção é então diretamente relacionada à forma pela qual a Constituição da República de 1988 trata a questão das desigualdades regionais no Brasil. Assim, expõe os diversos dispositivos constitucionais que preconizam a redução das desigualdades regionais, com o objetivo de atestar a aplicabilidade desses e a consonância com a política de instalação das Zonas de Processamento de Exportação (ZPE's), promovida com a Lei 11.508/2007. Analisa o federalismo brasileiro, caracterizando-o até o momento atual, no qual as regiões, ainda que não sejam considerados entes federativos, possuem alto grau de relevância, principalmente no que diz respeito à política de repartição das receitas fiscais. Analisa as tensões regionais no âmbito da federação brasileira, tecendo considerações acerca da “guerra fiscal”, espécie de competição entre os entes federativos relacionadas à atração de investimentos por meio de reduções e exonerações tarifárias. Indaga se a implantação das ZPE's não contribuiria para o acirramento da “guerra fiscal”. Apresenta a doutrina dos incentivos fiscais, segundo a perspectiva que os considera como instrumentos do Direito Premial. Compara as formas de concessão dos incentivos fiscais nos Estados Unidos da América e na Europa, analisando essas experiências com o modelo brasileiro de concessão de incentivos fiscais. Após a exposição do tema dos incentivos fiscais, considera a questão das limitações que devem ser impostas ao Poder Público no momento da concessão dos incentivos, com o objetivo de evitar a permissão dos privilégios odiosos. Assim, realiza uma análise calcada sob a perspectiva do princípio da capacidade contributiva. Por último, dá especial atenção aos incentivos fiscais concedidos pela Lei 11.508/2007, que institui as ZPE's. Identifica os principais incentivos fiscais concedidos pela lei, quais sejam, a isenção tributária, a suspensão e a atribuição de alíquota zero, que são devidamente caracterizadas no trabalho. Cuida-se também de expor que as ZPE's não nascem como iniciativa isolada, haja vista a existência de diversos regimes aduaneiros especiais e regimes aduaneiros em áreas especiais.

Palavras-chave: Comércio internacional; Incentivos fiscais; Zonas de Processamento de Exportação

ABSTRACT

It exposes the issue of the influence of international trade for the development of a country. It makes a statement of the guiding paradigms of Brazilian foreign policy, through the analysis of the influence of Brazilian trade policy. It is shown the stimulative function of the tax policies and its relation to the functions of the Contemporary State, especially in what concerns the intervention in the economy of a country. Such intervention is then directly related to the way the Constitution of 1988 treats the issue of regional inequalities in Brazil. Thus, exposes the various constitutional provisions calling for the reduction of regional inequalities, in order to demonstrate the applicability of these norms and its compliance with the Export Processing Zones (EPZ'S) promoted by Law 11.508/2007. Analyzes the Brazilian federation, characterizing it up to the present, in which the regions, although they are not considered federal entities, maintain a high level of influence, particularly in what concerns the policy of distribution of tax revenues. It analyzes the regional tensions in Brazilian federation, with statements about the "tax war", a kind of competition between states related to the scope of attracting investment through tariff reductions and exemptions. Asks whether the implementation of the EPZ's do not contribute to the worsening of the "tax war". Compares the ways of granting tax incentives in the United States and Europe, by comparing these experiences with the Brazilian model of tax incentives. After the exposure of the tax incentives' issue, considers the limitations to be imposed upon the State at the time of granting the incentives, in order to avoid the permission of undue privileges. Thus, performs an analysis grounded by the perspective of the ability-to-pay principle. Finally, it is given particular attention to tax incentives granted by Law 11.508/2007, which establish the EPZ's. Identifies the major tax incentives granted by law, namely, the tax exemption, suspension and assignment of a zero rate, which are properly characterized. It also takes exposes that EPZ's do not appear as an isolated initiative, given the existence of many special customs regimes and customs procedures in special areas.

Keywords: International trade; Tax incentives; Export Processing Zones

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Abrazpe – Associação Brasileira das Zonas de Processamento de Exportação
ADI - Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADC - Ação Declaratória de Constitucionalidade
ALC – Área de Livre Comércio
AFRMM - Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante
CF/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CTN - Código Tributário Nacional
CZPE – Conselho Nacional das Zonas de Processamento de Exportação
Confaz- Conselho Nacional de Política Fazendária
ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IOF - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados
FCO – Fundo Constitucional de Financiamento do Centro-Oeste
FDA – Fundo de Desenvolvimento da Amazônia
FDNE - Fundo de Desenvolvimento do Nordeste
FNE – Fundo Constitucional de Financiamento do Nordeste
FNO – Fundo Constitucional de Financiamento do Norte
Funres - Fundo de Recuperação Econômica do Estado do Espírito Santo
LC - Lei Complementar
LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal
NPI – Nova Política Industrial
OIT - Organização Internacional do Trabalho
OMC – Organização Mundial do Comércio
Pice – Política Industrial de Comércio Exterior
RA – Regulamento Aduaneiro
RE - Recurso Extraordinário
RMS – Recurso Ordinário em Mandado de Segurança
STF - Supremo Tribunal Federal
Suframa – Superintendência da Zona Franca de Manaus
Sudam - Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia
Sudene - Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste
ZFM - Zona Franca de Manaus
ZPE - Zona de Processamento de Exportação

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 A POLÍTICA DE COMÉRCIO EXTERIOR BRASILEIRA PELA PERSPECTIVA DA BUSCA DO DESENVOLVIMENTO	13
2.1 Das relações entre comércio e desenvolvimento	13
2.2 O direito ao desenvolvimento	14
2.3 Os paradigmas de política externa sob a ótica da busca pelo desenvolvimento	16
2.3.1 O paradigma liberal-conservador.....	17
2.3.2 O paradigma desenvolvimentista.....	17
2.3.2 O paradigma liberal ou “normal”.....	19
2.3.4 O paradigma logístico.....	20
2.4 Enquadramento das ZPEs no âmbito dos paradigmas de política externa	21
3 EXTRAFISCALIDADE E POLÍTICA TRIBUTÁRIA FEDERATIVA CONSTITUCIONAL SOB A ÓTICA DA REDUÇÃO DAS DISPARIDADES REGIONAIS	24
3.1 Considerações sobre a extrafiscalidade	24
3.2 Constituição e redução das desigualdades regionais	26
3.2.1 Constituição de 1988 e o trato das desigualdades sociais.....	26
3.2.2 A questão das normas constitucionais programáticas.....	27
3.2.3 Programas governamentais de desenvolvimento regional.....	28
3.3 Federalismo e tensões regionais	30
3.3.1 A “guerra fiscal” e sua influência no pacto federativo brasileiro.....	32
4 ANÁLISE DOS INCENTIVOS FISCAIS NAS ZONAS DE PROCESSAMENTO DE EXPORTAÇÃO SOB A PERSPECTIVA DA ADEQUAÇÃO AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	35
4.1 O conceito de Incentivo Fiscal no âmbito do Direito Premial	35
4.1.1 Incentivos fiscais incidentes sobre a despesa pública e incentivos fiscais incidentes sobre a receita pública.....	37
4.2 Modelos de concessão dos Incentivos Fiscais na Europa, nos EUA e no Brasil: uma perspectiva analítica	38
4.2.1 O modelo dos EUA.....	38
4.2.2 O modelo europeu.....	39
4.2.3 O modelo brasileiro.....	40
4.3 Limitações à concessão de incentivos fiscais	41
4.4 O princípio da Capacidade Contributiva como balizador da concessão dos incentivos fiscais	43
5 OS INCENTIVOS FISCAIS CONCEDIDOS NAS ZONAS DE PROCESSAMENTO DE EXPORTAÇÃO	48
5.1 Dos incentivos fiscais presentes na Lei 11.508/2007: isenção, suspensão e alíquota zero	48
5.1.1 A suspensão.....	50
5.1.2 Alíquota zero.....	51
5.2 Regimes aduaneiros especiais e Regimes aplicados em áreas especiais	52
5.3 As Zonas de Processamento de Exportação e os Incentivos Fiscais previstos na Lei 11.508/2007	55
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	59
REFERÊNCIAS	62
ANEXO A – MAPA DAS ZPE’S	67
ANEXO B – PRINCIPAIS DIPLOMAS LEGAIS RELATIVOS ÀS ZPE’S	68

1 INTRODUÇÃO

A representatividade do Brasil no Comércio Internacional ainda é reduzida, quando comparada com o grau de desenvolvimento econômico alcançado pelo país durante a última década¹. Tendo passado por substanciais transformações político-econômicas e pela adoção de diferentes modelos de desenvolvimento nas últimas três décadas, a instauração das Zonas de Processamento de Exportação (ZPE's) deve ser compreendida no contexto da busca do país por uma maior inserção comercial internacional.

Nesse sentido, esse trabalho busca prestar contribuição à caracterização do regime jurídico das ZPE's no Brasil, por meio de uma análise das reais correlações entre os incentivos fiscais concedidos nessas áreas e os propósitos relacionados principalmente ao favorecimento de uma política de exportação que contribua para a redução das desigualdades regionais.

Cabe frisar que as ZPE's não são uma inovação brasileira, mas representam uma adesão do país à utilização desse modelo de fomento às exportações, já desenvolvido largamente em diversas partes do mundo, como atesta o relatório do Banco Mundial intitulado "Special Economic Zones".²

Dessa forma, não obstante a existência de iniciativas legislativas anteriores que buscaram a implantação das ZPE's de forma sistêmica, esse trabalho se justifica relevante, haja vista que os principais diplomas legais atualmente em vigor que regulam a matéria são recentes, quais sejam, a Lei 11.508/2007 e o Decreto 6.634/2008, que trata do Conselho das Zonas de Processamento de Exportação, órgão responsável por traçar a orientação superior da política das ZPE's.

É certo que o estudo das implicações desse regime de aduaneiro em área especial para a sociedade tem grande relevância para o Direito, haja vista o objetivo

¹ O Brasil, apesar de ter a 7ª maior economia mundial, figura no ranking de exportadores na 24ª posição, com uma porcentagem de cerca de 1,2% do comércio mundial, o que mostra a disparidade ainda existente entre o crescimento econômico do país e a sua política de comércio exterior. Tais dados podem ser consultados em:

<http://www.wto.org/english/news_e/pres10_e/pr598_e.htm>

<<http://databank.worldbank.org/ddp/home.do?Step=12&id=4&CNO=2>> – Acesso em 10 out 2011

² Não é objetivo do presente trabalho fazer uma análise comparativa exaustiva dos êxitos e fracassos das experiências internacionais ligadas às Zonas de Processamento de Exportação, de forma que nos limitamos a nos referir à ligação entre o atual momento de busca por uma maior inserção internacional do Brasil e a adoção das ZPE's. Para informações detalhadas, ver o relatório na íntegra em: FIAS, **Special economic zones: performance, lessons learned and implications for zone development**, World Bank, 2008. Disponível em: <<http://go.worldbank.org/LGJGSVAHQ0>> - Acesso em 10 out 2011.

deliberado de que as empresas instaladas nessas áreas contribuam para o desenvolvimento nacional e promovam uma diminuição das desigualdades regionais do nosso país.

A pesquisa bibliográfica demonstra que, mesmo a nível nacional, há uma grande carência de autores que tenham desenvolvido especificamente a temática das Zonas de Processamento de Exportação, no campo do Direito. O fato de a lei instituidora dessa modalidade de regime aduaneiro de área especial ser recente contribui para tal situação.

Trata-se de uma pesquisa qualitativa, descritiva, de cunho legislativo e histórico e de caráter exploratório, acerca das implicações das Zonas de Processamento de Exportação (ZPE's) para a consecução do objetivo fundamental da República Federativa do Brasil consubstanciado no art. 3, inciso III da Constituição Federal, qual seja, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, com especial enfoque para esse último objetivo.

Na primeira parte desse trabalho, busca-se apresentar a questão da influência do comércio internacional para o desenvolvimento do país, relação que levanta um debate acalorado acerca das suas vantagens ou desvantagens, como é apresentado, mormente no que concerne aos anseios daqueles que buscam o direito ao desenvolvimento.

Dessa forma, também é feita uma exposição dos paradigmas norteadores da política externa brasileira, cuja influência na política comercial do país é inegável. Por meio da apresentação dos paradigmas (liberal-conservador, desenvolvimentista, neoliberal e logístico), busca-se inserir as ZPE's no âmbito das discussões das diretrizes relativas ao comércio exterior insertas neles, com ênfase nos três últimos, que, como é demonstrado, interconectam-se atualmente.

Na segunda parte, expõe-se um estudo acerca da extrafiscalidade do tributo e a sua relação com as funções do Estado Contemporâneo, mormente no que diz respeito à intervenção na economia de um país. Tal intervenção é então diretamente relacionada à forma pela qual a Constituição da República de 1988 trata a questão das desigualdades regionais no Brasil.

Assim, são expostos os diversos dispositivos constitucionais que preconizam a redução das desigualdades regionais, com o objetivo de atestar a aplicabilidade desses e a consonância com a política de instalação das ZPE's promovida com a Lei 11.508/2007.

São feitas também observações sobre o federalismo brasileiro, caracterizando-o até o momento atual, no qual as regiões, ainda que não sejam considerados entes federativos, são consideradas na Constituição como nunca foram nas Constituições passadas, o que atesta o seu grau de relevância, principalmente no que diz respeito à política de repartição das receitas fiscais.

Uma análise mais apurada das tensões regionais no âmbito da federação brasileira não poderia prescindir de considerações acerca da “guerra fiscal”, espécie de competição entre os entes federativos relacionadas à atração de investimentos por meio de reduções e exonerações tarifárias. Dessa forma, tal estudo é cotejado com o auxílio de recente jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a questão

Na terceira parte do trabalho, são apresentados os incentivos fiscais, segundo a perspectiva que os considera como instrumentos do Direito Premial. Trata-se também de comparar como se dá a concessão dos incentivos fiscais nos Estados Unidos da América e na Europa, comparando essas experiências com o modelo brasileiro de concessão de incentivos fiscais.

Após a exposição do tema dos incentivos fiscais, considera-se a questão das limitações que devem ser impostas ao Poder Público no momento da concessão dos incentivos fiscais, com o objetivo de evitar a permissão dos privilégios odiosos. Assim, realiza-se uma análise calcada sob a perspectiva do princípio da capacidade contributiva.

Na quarta e última parte do trabalho, é dada especial atenção aos incentivos fiscais concedidos pela Lei 11.508/2007, que institui as ZPE's. São identificados como incentivos fiscais principais concedidos pela lei a isenção tributária, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e a atribuição de alíquota zero, que são devidamente caracterizadas no trabalho.

Cuida-se também de expor que as ZPE's não nascem como iniciativa isolada, haja vista a existência de diversos regimes aduaneiros especiais e regimes aduaneiros em áreas especiais.

2 A POLÍTICA DE COMÉRCIO EXTERIOR BRASILEIRA PELA PERSPECTIVA DA BUSCA DO DESENVOLVIMENTO

2.1 Das relações entre comércio e desenvolvimento

A relação entre o comércio internacional de um país e o seu grau de desenvolvimento nacional é um tema que, para o seu melhor entendimento, oferece-nos três posturas intelectuais principais.

Dessa forma, como primeira postura, destacamos a posição dos chamados “free-traders”, que enxergam uma correlação positiva inafastável, ainda que mínima, entre o comércio e o desenvolvimento. Normalmente os adeptos dessa teoria figuram do centro à direita do espectro político³.

Como segunda postura, encontram-se aqueles que creem nas relações comerciais internacionais como reflexo das regras de dominação perpetuadas pelos países mais desenvolvidos, com o objetivo de exaurir os recursos naturais dos países menos desenvolvidos. Tal postura retrata uma posição nacionalista e protecionista.

A terceira postura, a qual adotamos, pois mais isolada das concepções políticas pessoais, busca oferecer a terceira via, atestando que o comércio internacional não é a causa exclusiva da pobreza dos países menos desenvolvidos, nem é a solução imediata para a superação dessa pobreza. Isso ocorre porque, como passamos a demonstrar, a questão do desenvolvimento de um país está ligada a fatores institucionais e sociais mais profundos.

Nesse contexto, adotamos a visão de que “é necessário refutar a visão do comércio como fim em si mesmo”.⁴ Assim, variáveis como o momento histórico pelo qual um país está passando, a sua localização geográfica e dimensão, infraestrutura e estrutura institucional, além dos interesses políticos relacionados ao comércio internacional figuram como fatores que, interagindo dinamicamente entre si, não podem ser postos de lado se quisermos entender os efeitos do comércio internacional⁵.

³ BARRAL, Welber, PIMENTEL, Luiz Otávio (orgs.). **Comércio internacional e desenvolvimento**. Florianópolis, Fundação Boiteux, 2006, p. 11.

⁴ *Ibid*, p. 11.

⁵ BARRAL, PIMENTEL. **Comércio internacional e desenvolvimento**. (p. 13).

Outra questão que se mostra de máxima importância diz respeito a qual tipo de “desenvolvimento” se busca. Isso porque, como conhecido, o desenvolvimento econômico de uma nação não obrigatoriamente implica seu desenvolvimento social. Importante nesse sentido ressaltar que o art 1º da Lei 11.508/2007, a lei que trata das Zonas de Processamento de Exportação (ZPE's), ressalta o objetivo dessas de promover o desenvolvimento econômico e social do país.

2.2 O direito ao desenvolvimento

A teoria que consagra a evolução dos direitos humanos em diversas dimensões pode ser compreendida como fruto da redefinição das necessidades humanas ao longo do tempo e, conseqüentemente, dos direitos concernentes a essas necessidades.

Tal classificação, segundo o Professor Cançado Trindade, foi proposta por Karel Vasak, em Conferência ministrada em 1979, no Instituto Internacional de Direitos Humanos, em Estrasburgo. Há críticas contundentes ao fundamento jurídico da referida teoria, como expomos a seguir:

Certa vez, o professor Cançado Trindade perguntou ao professor Karel Vasak, autor intelectual da teoria das gerações dos direitos fundamentais, qual a razão de ele haver desenvolvido a referida teoria. A resposta do jurista tcheco: “Ah, eu não tinha tempo de preparar uma exposição, então me ocorreu de fazer alguma reflexão, e eu me lembrei da bandeira francesa”. Assim, segundo Cançado Trindade, nem mesmo o próprio Vasak levou muito a sério a sua teoria, que desenvolveu em 1979, proferindo a aula inaugural no Curso do Instituto Internacional dos Direitos do Homem, em Estrasburgo. Nessa aula, Vasak utilizou, pela primeira vez, a expressão “gerações de direitos do homem”, buscando, metaforicamente, demonstrar a evolução dos direitos humanos com base no lema da revolução francesa (liberdade, igualdade e fraternidade).⁶

Malgrado a possível carência de fundamentação jurídica em relação à teoria das dimensões dos direitos humanos, é certo que a referida teoria figura em diversos compêndios e doutrinadores de respeito se debruçaram sobre ela⁷, motivo pelo qual resta importante expô-la, pela relevância na conceituação do direito ao desenvolvimento.

⁶ MARMELSTEIN, George. **Ordem jurídica constitucional: efetivação judicial de direitos econômicos, sociais e culturais**. 2005. 239 f. Dissertação (Mestrado em Direito) Faculdade de Direito. Universidade do Ceará, 2005, p. 58.

⁷ BONAVIDES, Paulo. **A constituição aberta: temas políticos e constitucionais da atualidade com ênfase no federalismo das regiões**. 3ª Ed, São Paulo, Malheiros, 2004, p. 347

Dessa forma, de acordo com a supracitada teoria, os direitos humanos se classificariam em direitos de primeira, segunda e terceira geração⁸, o que tem relação com os seus respectivos graus de normatividade constitucional ao longo da história.

Dessa forma, os direitos de primeira geração estão ligados à tradição liberal, sendo os direitos individuais, principalmente políticos. Como direitos de segunda geração, aparecem os direitos sociais, obra das revoluções de caráter socialista e da doutrina social da Igreja. Como terceira categoria, a qual se liga, como direito-síntese, o direito ao desenvolvimento, de maior relevância para o presente trabalho, aparecem os direitos de terceira geração, ou direitos da solidariedade, que compreendem os direitos coletivos e difusos, como os direitos relativos à paz e a defesa do meio ambiente⁹.

Seguindo essa perspectiva, surge nos últimos tempos o direito ao desenvolvimento, como direito de terceira dimensão¹⁰. Conceituando os direitos de terceira dimensão, temos que:

“Os direitos da terceira geração¹¹ compendiam, por conseguinte, aqueles direitos que emergem da idade tecnológica, da globalização da economia, da internacionalização cada vez mais expansiva das artérias do livro comércio, da instantaneidade informática dos meios de comunicação, bem como da consciência universalista que faz o homem se converter verdadeiramente num ser planetário. Inserem-se eles em quatro categorias cardeais: o direito à paz, o direito ao desenvolvimento, o direito ao meio ambiente e o direito ao patrimônio comum do gênero humano”.¹²

Importa expor que a busca pelo desenvolvimento ganha força no âmbito internacional, principalmente, após a Segunda Guerra Mundial, como fruto dos processos de descolonização que tomam maior vulto durante os anos 60 e 70. Nesse contexto, os novos países que surgiram passam a buscar se livrar das agruras do subdesenvolvimento.

Dessa forma, dos anos de surgimento da fundamentação do direito ao desenvolvimento aos tempos atuais, mostrou-se sempre presente no discurso do governo brasileiro a busca pela modernização, com o fim de afastar o atraso econômico, fruto de

⁸ BONAVIDES. **A constituição aberta**, p. 347.

⁹ *Ibid.* p. 348.

¹⁰ *Ibid.*, p. 347

¹¹ Optamos no presente trabalho por adotar o entendimento de TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. São Paulo, Saraiva, 2002, p. 358, que prefere a nomenclatura “dimensão”, pois a ideia de geração implica em dizer que uma geração substitui a anterior, o que fica livre de questionamentos, quando usamos o termo “dimensão”.

¹² BONAVIDES, **A constituição aberta**, p. 347.

anos de exploração. Isso redundou, muitas vezes, dado o grau de velocidade com que tais políticas se implantavam, em um crescimento desordenado e desigual, perpetrador de diversas mazelas sociais.

2.3 Os paradigmas de política externa sob a ótica da busca pelo desenvolvimento

A noção de paradigma¹³, apresentada por Thomas Kuhn com o fim de explicar as revoluções científicas, principalmente no âmbito das Ciências Naturais, também possuiu seu grau de relevância para o entendimento das Ciências Humanas, posto que sob uma perspectiva diferente, como se entende:

“Fica mais difícil, para o caso das ciências sociais e humanas, falar em uma “revolução científica” que estabeleça uma hegemonia, ou que produza a substituição de um novo e único paradigma pelo tradicional, como se houvesse uma única sucessão de paradigmas, no sentido sociológico da expressão. A situação é distinta daquela que atrás vimos relativamente às teorias na Física, uma vez que estas, quando não romperam definitivamente com suas predecessoras em situação de irreparável ruptura, frequentemente foram progressivamente englobantes no seu desenvolvimento histórico, ao menos até fins do século XIX. A história da Física nos mostra inúmeros exemplos nos quais uma teoria mais completa incorporou a outra, superando-a, e ao mesmo tempo se mostrando capaz de resolver também novos problemas.”¹⁴

Dessa forma, opta-se pela análise paradigmática da Política Externa Brasileira em matéria comercial, com o fim de apresentar, a partir das experiências históricas, modelos que podem ser comparados entre si. Importa ressaltar que um modelo paradigmático não obrigatoriamente supera o outro. Nesse sentido:

“Com as ciências humanas, não é preciso insistir no fato de que é muito mais comum identificarmos, ao longo de toda a sua história, o eterno padrão dos “paradigmas concorrentes” que se dão ao mesmo tempo, em recíproca descontinuidade. Aqui, se cada teoria permite de fato colocar e resolver novos problemas, não se pode dizer que um paradigma supere o outro, em absoluto. É assim que, desde há muito, historiadores e sociólogos se acostumaram a conviver com uma expressiva diversidade de paradigmas

¹³ Essa caracterização dos paradigmas de política externa situa-se no âmbito da classificação desenvolvida por pensadores das Relações Internacionais ligados à Universidade de Brasília, cujo maior representante é o professor Amado Cervo Bueno, também merecendo destaque acadêmicos como Luiz Alberto Moniz Bandeira, José Flávio Sombra Saraiva, Argemiro Procópio Filho, Antônio Carlos Moraes Lessa e Antônio Augusto Cançado Trindade.

¹⁴BARROS, José D'assunção. **Sobre a noção de paradigma e seu uso nas ciências humanas**. Cad. de Pesq. Interdisc. em Ci-s. Hum-s., Florianópolis, v.11, n.98, p. 426-444, jan/jun. 2010, p. 5

relativos aos seus campos de saber, e também de teorias concorrentes concernentes aos seus mais diversos objetos de estudos.”¹⁵

Diante dessa percepção, podemos apresentar os quatro paradigmas da Política Externa Brasileira, sendo eles: o paradigma liberal-conservador, que cria raízes a partir da experiência da independência do país, perpassa o século XIX e se estende até 1930; o paradigma desenvolvimentista, entre 1930 e 1989; o paradigma neoliberal e o paradigma logístico, que integram o modelo de inserção internacional desde a década de 90 aos tempos mais recentes¹⁶.

Analizamos de forma mais específica os três últimos paradigmas, pelo fato de mostrarem-se como verdadeiros “paradigmas concorrentes”, por, de certa forma, coabitarem nos tempos atuais.

2.3.1 O paradigma liberal-conservador

Sobre o paradigma liberal-conservador, importa registrar que predomina desde a fase de consolidação da independência brasileira até 1930, sendo marcado por um modelo de inserção internacional liberalista em matéria econômica, mas conservador na esfera política e geopolítica.

Assim, o paradigma liberal-conservador representaria um Estado no qual a percepção do “interesse nacional” se vinculava à “diplomacia da agroexportação” que, apesar de não compreender todos os aspectos da política governamental, representa a essência da funcionalidade do Estado em matéria de Política Exterior, não obstante a existência de reações a esse modelo, que se converteriam na Revolução de 30.¹⁷

2.3.2 O paradigma desenvolvimentista

Nos anos 1930, devido aos efeitos da crise mundial, com o consequente protecionismo praticado pelos países capitalistas avançados, viram-se os países da América Latina diante da necessidade de modernização, que fez surgir os projetos

¹⁵ BARROS, José D’assunção. **Sobre a noção de paradigma e seu uso nas ciências humanas**. Cad. de Pesq. Interdisc. em Ci-s. Hum-s., Florianópolis, v.11, n.98, p. 426-444, jan/jun. 2010, p. 6

¹⁶ CERVO, Amado Luiz. **Inserção internacional: formação dos conceitos brasileiros**. São Paulo, Saraiva, 2008, p. 67

¹⁷ *Ibid*, p. 70

nacionais de desenvolvimento, com o fim de superar a desigualdade entre as nações. Atestando o surgimento da busca pelo desenvolvimento na construção do interesse nacional:

“Sob o signo desenvolvimentista, substitui-se o vetor da abertura do mercado por outro conceito operativo destinado a balancear a funcionalidade do Estado, solicitado externamente pelo conservadorismo liberal e internamente pela ruptura a produzir sobre o atraso histórico. A busca do desenvolvimento tornou-se vetor da política exterior. A acepção do desenvolvimento, conceito sociológico complexo, por abranger o econômico e o social, restringiu-se, na mente dos tomadores de decisão, de modo a contemplar essencialmente duas variáveis: a industrialização e o crescimento econômico. A industrialização, porque por meio dela julgava-se preencher as demandas da sociedade complexa, empurrando o conjunto em direção à modernidade do capitalismo. O elevado ritmo de crescimento, porque por meio dele recuperar-se-ia o atraso histórico”.¹⁸

Dessa forma, tal afã na busca pelo desenvolvimento, ainda que tardio, equivaleria ao início de uma “Revolução Industrial retardada”. Tal processo seria marcado pela liderança de um Estado intervencionista, pois responsável por direcionar a política industrial do país. Isso fez com que a atuação do Estado Social excluísse a possibilidade de tal processo ser liderado pela burguesia, haja vista a incapacidade dessa última, pois destituída de recursos e, por muitas vezes, vinculada a grupos internacionais.¹⁹

O paradigma desenvolvimentista, na experiência brasileira, pode ainda ser dividido, embora não rigorosamente, em três fases sucessivas: o período dos anos 1950 e 1960, no qual houve a consolidação de uma indústria de transformação, auxiliada pelo empreendimento estrangeiro; o período que se consolida nos anos 1970, responsável pela implantação de uma indústria de base eo período iniciado nos fins dos anos 1970 , que se estende nas décadas seguintes, representando a busca pela inovação tecnológica em setores de ponta²⁰

Nos períodos supracitados, já aparecia subjacente a perspectiva liberal que, apesar de não ter adquirido preponderância, materializava-se nas iniciativas governamentais que buscavam abertura comercial.

Dessa forma, mesmo não tendo sido tomada em toda sua plenitude por nenhum governo, a ideologia liberal servia como variável decisória quando da abertura

¹⁸ CERVO, Amado Luiz. **Inserção internacional**: formação dos conceitos brasileiros. São Paulo, Saraiva, 2008, p. 74

¹⁹ BONAVIDES, Paulo. **Teoria do estado**. São Paulo, Malheiros, 2004, p. 219-225

²⁰ CERVO, *op. cit.*, p. 75

a empreendimentos externos, que eram mensurados a partir de quanto influenciariam no desenvolvimento da nação.

2.3.3 O paradigma neoliberal ou “normal”

Com a desintegração da União Soviética e o fim da Guerra Fria, a hegemonia norte-americana apresentou-se como definidora dos novos parâmetros de conduta da Política Internacional, o que já vinha se desenhando desde a ascensão dos governos de Margaret Thatcher, no Reino Unido, e de Ronald Reagan, nos Estados Unidos da América.

Dessa forma, tal política foi responsável por construir um consenso neoliberal global em torno dos Estados Unidos da América, da Europa Ocidental e do Japão, principalmente, que se irradia para todo o globo terrestre, tendo repercussões destacadas na América Latina.

O substrato ideológico dessas mudanças baseava-se principalmente no ressurgimento do liberalismo econômico, ligado à promoção da democracia, que tenderia a universalizar-se e do multilateralismo. Reformulando a economia política clássica, os neoliberais sugeriam o chamado “tratamento de choque” para reanimar o capitalismo mundial.

Importante notar que a recessão, combinada à alta inflação, marca dos anos 1980, a qual se costuma denominar “estagflação”, foi responsável, em parte, pelo descrédito do paradigma desenvolvimentista, que se mostrava ineficaz para resolver os problemas econômicos latino-americanos em curto prazo.

É nesse contexto que o paradigma “normal”²¹ sugeria o “tratamento de choque” para resolver o problema do atraso econômico latino-americano. Tal tratamento consistiria no congelamento de contas bancárias, mudança de moeda, congelamento de preços, diminuição das tarifas alfandegárias, dentre outras medidas.

A ascensão de governantes de tendências neoliberais ocorre na América Latina de forma vultosa em 1989-1990, sendo Fernando Collor de Mello o representante do Brasil a adotar o neoliberalismo mais veementemente, como a sua política ortodoxa

²¹ A expressão de Estado “normal” é atribuída a Domingo Cavallo, Ministro de Relações Exteriores do Governo de Carlos Menem (1989-1999). Para que o Estado fosse “normal”, na acepção de Cavallo, seria necessário afastar o Estado empresário, privatizar os empreendimentos estatais, buscar um superávit primário e adequar as instituições do país e a legislação a esse paradigma. A Argentina foi reconhecida então, como o país latino-americano mais coerente na adesão dessas diretrizes neoliberais. CERVO, Amado Luiz. **Inserção internacional**: formação dos conceitos brasileiros. São Paulo, Saraiva, 2008, p.78

iria demonstrar. A queda de Collor (1990-1992), com a subida de Itamar Franco(1992-1994), iria retardar o desenvolvimento das diretrizes neoliberais, que voltariam a se manifestar no governo de Fernando Henrique Cardoso (1994-2002).

2.3.4 O paradigma logístico

Novas crises advindas pelos fins dos anos 1990 e a deterioração dos indicadores econômicos e sociais dos países da América Latina abririam espaço para a crise do paradigma neoliberal e a preponderância do paradigma logístico, que é exposto a seguir.

Apesar de já mencionado, cumpre reforçar que os paradigmas em matéria de Política Externa Brasileira muitas vezes não se substituem, mas sim preponderam uns sobre os outros, a depender do momento histórico analisado.

Dessa forma, nasce o paradigma logístico, com o objetivo de frear os excessos liberais, apesar de manter alguns aspectos fundamentais do liberalismo econômico. De forma sintética, comparando-o com os outros paradigmas referidos:

“Diferencia-se do paradigma desenvolvimentista, com o qual pode conviver em certa dose, ao transferir à sociedade as responsabilidades do Estado empresário. Diferencia-se do normal, consignando ao Estado não apenas a função de prover a estabilidade econômica, mas a de secundar a sociedade na realização de seus interesses. Limita a prevalência absoluta do Estado que caracterizava o primeiro e elimina do segundo a crença anticientífica no poder ilimitado do mercado de prover tudo o mais. (...) A política exterior volta-se à realização de interesses nacionais diversificados, dos agricultores, combatendo subsídios e protecionismo, porque convém à competitividade do agronegócio brasileiro; dos empresários, amparando a concentração empresarial e o desenvolvimento tecnológico; dos operários, defendendo seu emprego e seu salário; dos consumidores, ampliando seu acesso à sociedade do bem-esta²²r”

Tal paradigma apresenta seus traços ainda no governo de Fernando Henrique Cardoso, tomando maior vulto durante o governo de Luís Inácio “Lula” da Silva. Pondo de lado a crença irrestrita no modelo “normal” e, resgatando aspectos desenvolvimentistas sem concentrar a atividade empresarial no seio do Estado, o paradigma logístico busca elevar a competitividade da economia brasileira no âmbito internacional.

Dessa forma, o paradigma logístico, à primeira análise, favorece a internacionalização das empresas brasileiras, por meio de uma ação intermediada pelo

²² CERVO, **Inserção Internacional**, p. 79.

Estado, que age como “gestor” dos diversos interesses formuladores do interesse nacional.

2.4 Enquadramento das ZPE’s no âmbito dos paradigmas de política externa

Tendo sido devidamente expostos os paradigmas adotados para explicar o modelo de inserção internacional do Brasil, podemos passar a situar a iniciativa da instalação das ZPE’s Exportação em função dessas diretrizes.

A ideia da instalação das ZPE’s no Brasil não é uma novidade, haja vista os impulsos iniciais nessa matéria terem nascido no Brasil pelos fins dos anos 80, a partir da edição do Decreto-lei nº. 2.452/88, que se situava no âmbito da política comercial promovida pelo Presidente José Sarney (1985-1990), responsável pela autorização da criação de 13 ZPE’s no seu mandato.

Nessa época, por força do Decreto-lei 2.433/88, estava em vigor a Nova Política Industrial (NPI) que, segundo o art. 1º do referido decreto, tinha por objetivo a “modernização e o aumento da competitividade do parque industrial do País”. Dessa forma, por meio da reestruturação estratégica do parque industrial brasileiro, pretendia-se promover uma reinserção mais competitiva do país na economia internacional, após um longo período recessivo.

Essa reestruturação estratégica envolvia Programas Setoriais Integrados, Programas de Desenvolvimento Tecnológico Industrial e Programas Especiais de Exportação (Befiex). O último programa visava incrementar as exportações e obter um saldo de divisas, por meio de incentivos fiscais.

Com a eleição de Fernando Collor (1990-1992), adepto do “Estado Normal”, as ZPE’s são renegadas a um segundo plano, pois contrariavam a política neoliberal adotada pelo governo, que era contrária a perpetuação de diversos incentivos fiscais e regionais.

Assim, durante o governo de Collor, ainda que o objetivo da política industrial relativo ao fortalecimento da competitividade fosse similar ao objetivo da NPI de Sarney, divergia sobremaneira quanto à forma de execução. Dessa maneira, foram eliminados regimes especiais de exportação, bem como incentivos fiscais destinados às

exportações, também havendo redução de recursos destinados ao financiamento das exportações.²³

Nesse contexto, a própria Zona Franca de Manaus passa a sofrer restrições em relação à isenção de impostos para as vendas ao restante do país. Ainda no governo de Collor, o decreto instituidor das ZPE's foi suspenso por 180 dias, por força do art. 11 da Lei 8.032/1990. Seu sucessor, Itamar Franco (1992-1994), atestando a divergência das diretrizes de seu antecessor, viria a autorizar a criação de 4 ZPE's.

As medidas liberais tomadas por Collor, consolidadas em sua Política Industrial de Comércio Exterior (Pice), tiveram como principais efeitos uma rápida entrada de produtos estrangeiros, o que forçou uma baixa dos preços, política que visava à redução da inflação. Dessa forma, o empresariado nacional viu-se diante de uma acirrada concorrência, haja vista que diversas medidas de fomento à indústria nacional haviam sido postas de lado, com o fim de controlar os gastos públicos, segundo a política do “tratamento de choque”.

Após a adoção do Plano Real durante o governo de Itamar Franco, o combate à inflação passa a ter importância secundária. Por outro lado, a alta valorização da moeda mostrou-se prejudicial às exportações. Cardoso é eleito e busca retomar a expansão industrial do país, que somente passa a possuir saldo favorável na balança comercial em 1998, com a desvalorização da moeda.

Não obstante nenhuma ZPE ter sido criada durante os dois mandatos do governo de Cardoso, deve-se registrar, em seu governo, uma tomada de rumos tendo em vista o fomento às exportações, sendo exemplo a intermediação da Agência de Promoção às Exportações (Apex), o que demonstra aspectos do paradigma logístico na condução da política comercial de Cardoso.

Através de instituições como a Apex, o Estado passa a agir como intermediário dos interesses de pequenas e médias empresas que desejam exportar seus produtos²⁴.

Com o governo do Presidente Luís Inácio Lula da Silva (2003-2011), notou-se uma continuação da busca pela inserção competitiva do Brasil, sendo a elevação do volume de exportações uma realidade. No governo de Lula, seria ainda autorizada a

²³ PIO, Carlos. **Liberalização do Comércio: Padrões de Interação entre Elites Burocráticas e Atores Sociais**. In: DINIZ, Eli Roque; AZEVEDO, Sérgio. (Org.). **Reforma do Estado e Democracia no Brasil**. Brasília: EDUnB/ENAP, 1997, p. 175-211.

²⁴ LUCENA, Andréa Freire. **Política de comércio exterior nos anos 90: uma análise de argentina, brasil e Chile**. Estudos (UCGO. Impresso) , v. 35, p. 515-525, 2008, p. 519.

criação de 5 ZPE's. Uma importante iniciativa é a instituição do Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária (Reporto)²⁵, com o fim de diminuir os custos logísticos das exportações.

Com a sucessora de Lula, a Presidenta Dilma Rousseff, eleita em 2011, há a autorização da criação de mais uma ZPE, o que sinaliza a continuação da estratégia de inserção internacional perpetrada durante o governo Lula.

Dessa forma, nos últimos anos, a concepção “logística” da política comercial brasileira tem se notabilizado, com o Estado promovendo a divisão das responsabilidades em relação ao mercado externo com a sociedade, que deverá buscar o equilíbrio dos benefícios da interdependência, através da inserção no mundo globalizado.²⁶

Assim, o Estado Logístico pretende ser a forma mais representativa de um Estado que busca recuperar a autonomia decisória perdida durante a experiência neoliberal da década de 1990. Resgata o papel do Estado como interventor na economia, não como substituto da sociedade, mas como ente responsável por dar apoio logístico aos empreendimentos públicos e privados, repassando responsabilidades à sociedade.

É tendo em mente esses paradigmas e, atestando a grande disparidade regional existente no Brasil, que podemos compreender as necessidades de desconcentração industrial como imperativo para o adequado desenvolvimento do país.

²⁵ Ver item. 4.1

²⁶ Para maiores informações, ver: CERVO, Amado Luiz. **Política exterior e relações internacionais do Brasil: um enfoque paradigmático**. Revista Brasileira de Política Internacional, Brasília, Ano 46, v. 46, n. 2, p. 2-22, jun./dez. 2003. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0034-73292003000200001&script=sci_arttext> Acesso em: 09 out 2011.

3 EXTRAFISCALIDADE E POLÍTICA TRIBUTÁRIA FEDERATIVA CONSTITUCIONAL SOB A ÓTICA DA REDUÇÃO DAS DISPARIDADES REGIONAIS

3.1 Considerações sobre a extrafiscalidade

Os tributos incidentes sobre a importação e a exportação de produtos são notavelmente marcados pela característica da extrafiscalidade. Isso ocorre pelo fato de serem tributos cuja motivação primordial é a intervenção no domínio econômico por meio proteção da balança comercial do país, em detrimento da função arrecadatória (fiscal).²⁷

Dessa forma, a exigência de impostos com o objetivo de proteger a produção industrial nacional é uma das mais antigas aplicações extrafiscais em matéria tributária, pois tal política causa o encarecimento das mercadorias estrangeiras, com a consequente preferência pelo consumo das mercadorias nacionais.²⁸

Por outro lado, cabe mencionar que a função arrecadatória dos impostos relacionados ao Comércio Exterior não é de todo afastada. Pode-se constatar isso ao analisar o art. 9º do Decreto-lei 1.578/1977, que determina dever a receita derivada do imposto de exportação constituir reserva monetária a crédito do Banco Central do Brasil.

Assim, no Estado Moderno, dificilmente os tributos são utilizado apenas como instrumentos de arrecadação, sendo cada vez mais usados com o objetivo de intervir na economia privada, seja através do estímulo de setores ou atividades econômicas, ou a determinadas regiões de um país. Isso faz com que todos os tributos criados pela Constituição admitam a possibilidade de manifestação extrafiscal, afastando a ideia de uma tributação “neutra”.²⁹

²⁷ A doutrina fala ainda de uma terceira função do tributo: a função parafiscal, na qual terceira pessoa arrecada o tributo para si, por interesse do Poder Público, que delega a capacidade tributária ativa a essa terceira pessoa, por meio de lei. Não obstante a importância de tal função, pelo objetivo de facilitar o entendimento sobre a dicotomia existente entre fiscalidade e extrafiscalidade, restringimo-nos a essas duas funções no âmbito desse trabalho.

²⁸ SILVA, Daniel Cavalcante. **A finalidade extrafiscal do tributo e as políticas públicas no Brasil**. Revista Primas, Num. 4-1, junho de 2007, p. 9

²⁹ CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro, Renovar, 2004, p. 24

Outro exemplo que atesta a ausência de uma divisão rígida entre a fiscalidade e a extrafiscalidade do tributo no Estado Moderno é o fato de o Imposto de Importação ter sido responsável por cerca de 4,7% da arrecadação total da União, no período compreendido de janeiro a agosto de 2011.³⁰

Atestando a função da tributação extrafiscal, vemos que:

“(...) a tributação extrafiscal se oporia à ideia primitiva de uma tributação neutra, estanke do esforço do legislador em criar condições para uma sociedade mais justa e distributiva. Com base na extrafiscalidade, libera-se o administrador a comandar a atividade fiscal não só no sentido arrecadatório, mas sim em finalidades múltiplas, dentro de diretrizes políticas, morais, econômicas e sociais”³¹

Ligando essa função à compreensão de que o Direito Tributário não tem um imperativo econômico-social próprio e objetivo³², mas determinado pela política, pode-se entender que o Direito Tributário pode agir tanto em prol de uma reforma social, quanto para impedi-la.

Importante ressaltar que tal fato não deve afastar a análise científica da concessão de incentivos fiscais, baseada na função extrafiscal dos tributos, mas sim buscar aferir a consonância desses incentivos com os princípios constitucionais e demais valores que se encontram na nossa ordem jurídica.

Com isso, pode-se evitar a concessão de incentivos que venham, arbitrariamente, beneficiar interesses privados, sob a justificativa de que beneficiam o interesse público.

A partir desse enfoque, pode-se compreender que o Direito Tributário é instrumento fundamental do Estado para intervir na economia. Afirmando que tal ramo do Direito pode tanto ser instrumento revolucionário como conservador, nenhuma das reivindicações dos direitos sociais pode alcançar êxito sem a intervenção estatal na economia³³. É nesse sentido que a utilização do instrumental jurídico-tributário com esta finalidade teria feito surgir a Política Fiscal como Ciência.

³⁰ Isso pode ser constatado em RECEITA FEDERAL, **Análise da arrecadação das receitas federais**: agosto de 2011. Brasília, 2011. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/2011/Analismensalago11.pdf>> - Acesso em 10 out 2011.

³¹ CATÃO, **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. p. 24.

³² É o que expõe SOUSA, Rubens Gomes de, *apud* BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5ª Ed. São Paulo, Noeses, 2010, p. 635-638.

³³ BECKER **Teoria geral do direito tributário**. p. 635-638.

3.2 Constituição e redução das desigualdades regionais

3.2.1 A Constituição de 1988 e o trato das desigualdades regionais

Ao analisarmos a Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 1988 (CF/88), interpretamos que a ordem econômico-social instaurada certamente privilegiou a reforma social, por meio das reduções das desigualdades sociais e regionais, dotando o governo federal de instrumentos capazes de garantir esse objetivo, a ponto de poder ser chamada de a “menos acadêmica, a menos retórica, a menos abstrata”³⁴ das Constituições brasileiras que enfrentaram a questão.

Isso é confirmado quando constatamos a existência dos numerosos dispositivos constitucionais que defendem a importância de o Brasil buscar uma justiça fiscal entre os entes contribuintes, a fim de atingir uma diminuição das desigualdades sociais e econômicas entre as regiões do país.³⁵

Dessa forma, a CF/88 aprecia em diversos dispositivos o fito de reduzir as desigualdades regionais presentes no país, como passamos a expor a seguir.

Inicialmente, o art. 3º, III, dispõe ser um dos objetivos da República Federativa do Brasil “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”, objetivo esse que se coaduna com aqueles contidos nos incisos anteriores, relativos à garantia do desenvolvimento nacional e à construção de uma sociedade livre, justa e solidária (incisos I e II do mesmo artigo).

O art. 43, *caput* ao dispor que, “para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais” representa grande passo constitucional no sentido de buscar o “federalismo das regiões”.³⁶

³⁴ BONAVIDES, **A constituição aberta**, p. 337

³⁵ Existem ainda diversas referências às finanças públicas e sua forma de repartição, dentre outros temas ligados às disparidades econômicas, como as contidas no art. 163, VII, art. 165, §1º, §4º e §6º, art. 166, II, art. 198, §3º, II, art. 218, §2º, art. 221, III..

³⁶ Maiores considerações acerca do “federalismo das regiões são feitas no item 2.3

Seguindo essa linha, o art. 48, IV, dispõe ser da competência do Congresso Nacional dispor sobre “planos e programas nacionais, regionais e setoriais de desenvolvimento”.

No art. 170, VII, a “redução das desigualdades regionais e sociais” figura dentre os princípios da Ordem Econômica do país. A esse artigo se liga o art. 174, §1º, que reforça o papel do Estado como agente principal na promoção das diretrizes e bases de um desenvolvimento nacional equilibrado³⁷.

Especificamente em relação aos incentivos fiscais, damos especial atenção ao art. 43, III, por dispor que os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei, as “isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas”.

Além do referido dispositivo, também é importante destacar o art. 151, I, que consagra o princípio da uniformidade geográfica, mitigado pela “concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País”.

3.2.2 A questão das Normas Constitucionais Programáticas

A classificação das normas constitucionais proposta por José Afonso da Silva divide-as em normas de eficácia plena, normas de eficácia contida e normas de eficácia limitada (essas últimas divididas em normas definidoras de princípios institutivos e normas programáticas). Segundo o autor, as normas programáticas determinam a realização de fins sociais, através da atuação de programas de intervenção na ordem econômica, com vistas à realização da justiça social e do bem comum, não devendo ser consideradas “menos jurídicas” do que as demais normas constitucionais³⁸.

Sobre a origem da adoção das normas programáticas nas Constituições atuais:

“A própria noção de programa implica a sua realizabilidade no contexto social das expectativas e comunicações que ele se propõe a direcionar ou reorientar. Por exemplo: através da normatização ‘programática’ dos ‘direitos sociais fundamentais’ dos cidadãos, os sistemas constitucionais das democracias ocidentais européias emergentes nos dois pós-guerras

³⁷ SZEZEBICKI, Arquimedes da Silva. **Os princípios gerais da ordem econômica brasileira: avanços e efetividade desde a constituição federal de 1988.** Disponível em <<http://www.eptic.com.br/arquivos/Publicacoes/textos%20para%20discussao/textdisc6.pdf>> . Acesso em 25 de outubro de 2011, p. 23.

³⁸ SILVA, José Afonso da **Aplicabilidade das normas constitucionais.** São Paulo, Malheiros, 2007, p. 96

respondiam, com ou sem êxito, a tendências estruturais em direção ao *welfare state*. Pressupunha-se a realizabilidade das normas programáticas no próprio contexto das relações de poder que davam sustentação ao sistema constitucional.³⁹”

Nesse contexto, analisamos que muitas das normas relacionadas à redução das desigualdades regionais são normas programáticas, por proporem um programa de ação, principalmente aos legisladores, no sentido de reconhecer a necessidade de buscar a reforma estrutural da sociedade, atestando a impossibilidade de tal reforma ser feita de imediato, haja vista as condições estruturais do país.

Por outro lado, essa constatação de que boa parte dos dispositivos constitucionais é dotada de eficácia limitada, por serem normas programáticas, não deve diminuir o seu grau de juridicidade. Assim, o fato de tais normas não determinarem os meios pelos quais o Estado deverá buscar a redução das desigualdades regionais não importa em ausência de conteúdo vinculativo da norma.⁴⁰

Fato é que, também há notas de eficácia plena em matéria de redução dessas desigualdades, principalmente em matéria de repartição das receitas tributárias, quando notamos a disposição constitucional acerca dos Fundos Constitucionais de Financiamento para as regiões mais carentes do país, por exemplo.

Imperioso concordar que a lógica do mercado se mostra insuficiente para abrandar as disparidades regionais existentes, causadoras de tensões sociais e políticas deveras danosas ao pacto federativo brasileiro. A existência desses dispositivos constitucionais nos mostra o papel destacado que possui o Estado brasileiro na promoção da superação dessas disparidades regionais.

3.2.3 Programas governamentais de desenvolvimento regional

O Estado brasileiro apresenta diversos programas de desenvolvimento regional, sendo os principais, os Fundos Constitucionais de Financiamento das regiões mais carentes do país, os Fundos Fiscais de Investimento, os Fundos de Desenvolvimento Regional e os Incentivos Fiscais.

Os Fundos Constitucionais de Financiamento, destinados às regiões mais carentes do país (Norte, Nordeste e Centro-Oeste), têm o objetivo de promover o

³⁹ SILVA, **Aplicabilidade das normas constitucionais**. p. 96

⁴⁰ *Ibid.*, p. 96. No mesmo sentido: NEVES, Marcelo. **A constitucionalização simbólica**. São Paulo, Acadêmica, 1994, p. 103.

desenvolvimento econômico e social dessas regiões, por meio de programas de financiamento dos seus respectivos setores produtivos.

Tais fundos são administrados pelo Banco da Amazônia, pelo Banco do Nordeste e pelo Banco do Brasil, cada um responsável por uma região específica, de acordo com a previsão constitucional do art. 159, I, c da CF/88, cuja Lei 7.827/1989 o regula. Por força do respectivo dispositivo constitucional, há obrigatoriedade da União de destinar 3% da arrecadação do Imposto de Renda para programas de financiamento do setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste do Brasil.

Os Fundos de Desenvolvimento Regional têm o escopo de promover a implantação, ampliação, modernização e diversificação de empreendimentos privados, de acordo com as diretrizes e prioridades aprovadas pelos Conselhos Deliberativos para o Desenvolvimento da Amazônia e do Nordeste. Atualmente estão ativos o Fundo de Desenvolvimento do Nordeste (FDNE) e o Fundo de Desenvolvimento da Amazônia (FDA).

Já os Fundos Fiscais de Investimento, também chamados de Fundos de Investimentos Regionais, têm como objetivo a mobilização de recursos para regiões carentes de poupança privada.

A finalidade básica de tais fundos é incentivar empreendimentos econômicos com capacidade de promover o desenvolvimento regional, seguindo diretrizes e prioridades definidas pelo Ministério da Integração Nacional. Atualmente, o único fundo ativo - recebendo e aprovando novos projetos - é o Fundo de Recuperação Econômica do Estado do Espírito Santo (Funres)⁴¹.

Por último, restam os incentivos fiscais, instrumentos de desoneração tributária cujos objetivos de estimular o surgimento de relações jurídicas de cunho econômico visam a se materializar em uma imposição fiscal mais efetiva, eficiente e justa⁴².

Os incentivos fiscais com o objetivo de reduzir desigualdades regionais no país têm como marcos principais a criação da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE), no ano de 1959, e a criação da Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM), em 1966. Os referidos órgãos são

⁴¹ MINISTÉRIO DA INTEGRAÇÃO NACIONAL, Fundo de recuperação econômica do estado do espírito santo. Brasília, 2011. Disponível em:

<http://www.mi.gov.br/fundos/fundos_fiscais/index.asp?area=FUNRES> Acesso em 25 out 2011

⁴² CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro, Renovar, 2004 p. 13

responsáveis pela gestão dos fundos de desenvolvimento regional anteriormente mencionados (FDNE e FDA).

Importante ressaltar que as supracitadas autarquias haviam sido extintas por força da Medida Provisória 2.146/2001, diante de acusações de corrupção dos gestores e ineficiência administrativa, tendo sido temporariamente substituídas pela Agência de Desenvolvimento do Nordeste (Adene) e pela Agência de Desenvolvimento da Amazônia (ADA), sendo recriadas por força das Leis Complementares 124/2007 e 125/2007.

3.3 Federalismo e tensões regionais

Entender as tensões regionais existentes no âmbito do federalismo brasileiro pode nos levar a compreender melhor o “desafio” constitucional apresentado, qual seja, o de cumprir os dispositivos relativos à redução das disparidades econômico-sociais existentes entre os entes federados.

Cabe observar que uma Federação, ou Estado Federal, pelo menos no plano teórico, importa em uma “sociedade de iguais, sociedade que abrange, em esfera de paridade e coordenação, estados desiguais pelo território, pela riqueza, pela densidade populacional.”⁴³

Por esse motivo, o sistema federativo mostra-se incompatível com a concentração de autoridade, o que nos leva às reflexões críticas acerca das origens do federalismo brasileiro, derivado do desmembramento de um Estado unitário, cuja marca do autoritarismo deixou seus resquícios no sistema federativo que nasce a partir do Decreto 1, de 15 de novembro de 1889.

Sendo profundamente inspirado no modelo dos Estados Unidos da América, o sistema federativo brasileiro instaurado com a lei não tardou em mostrar o seu desencontro com a realidade, sendo exemplo disso a tomada de poder pelo Marechal Floriano Peixoto, em flagrante desrespeito à Constituição.

Com o fim de facilitar o estudo do federalismo brasileiro, Paulo Bonavides divide-o em três fases. O autor resalta que, ao longo dessas três fases, há a marcante presença da intervenção do governo central nos estados, seja com a justificativa do passado, baseada na suposta desordem e convulsão política dos governos estaduais, até

⁴³ BONAVIDES, *A constituição aberta*. p. 419.

o presente, com o argumento do atraso social, da carência de recursos e do endividamento dos estados-membros⁴⁴.

A primeira fase desse federalismo, como já indicado, é marcada pelo instituto da intervenção federal, sendo o federalismo eminentemente político, pois marcado pelo modelo norte-americano, o que muda a partir da Revolução de 30.

Com a subida de Getúlio Vargas ao poder, em 1930 e as Constituições que se sucedem, nas quais entra em cena o federalismo cooperativo, o sistema federalismo brasileiro chega a sua segunda fase, de matiz econômica, pois a questão da repartição dos recursos financeiros entra em pauta. Assim, com a questão financeira assumindo uma crucial importância na sustentação de alguma autonomia para os estados-membros, há o recrudescimento da competição desses entes federados na busca de recursos.

A terceira fase, mais atual, remonta à influência do papel das regiões dentro do sistema federativo do país, o que não chega a reconhecê-las como ente federado, mas mostra-se aberto ao potencial agregador das regiões. Nesse contexto, Paulo Bonavides chega a imaginar proposta de emenda constitucional com o seguinte teor:

“Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios, das Regiões e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...)
§ 1º. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição
§ 2º Lei complementar definirá as Regiões e organizará os Poderes de sua Administração, até que possam elas, nos limites da Constituição, exercer a plenitude da autonomia”⁴⁵

Por meio da adoção do “federalismo de regiões”, com a aceitação da suposta emenda, crê o autor que “evitaremos a crise da unidade nacional, cimentaremos o futuro do país, consolidado na solidariedade dos entes regionais, e espareceremos, assim, do horizonte da Nação, as sombras do separatismo, a mais letal das doenças da cidadania”⁴⁶.

Malgrado as considerações acerca da possibilidade da instituição de um federalismo regional serem pertinentes, não buscamos aqui ir mais a fundo na questão, para não nos afastarmos do objeto do presente trabalho. O que deve restar claro é a necessidade de repensar o atual pacto federativo, levando em conta as características

⁴⁴ *Ibid*, p. 422.

⁴⁵ BONAVIDES, A **constituição aberta**. p. 345.

⁴⁶ *Ibid*, p. 344

regionais, caso queiramos avançar de forma considerável na redução das disparidades entre as regiões do país.

3.3.1 A “guerra fiscal” e sua influência no pacto federativo brasileiro

Costumou-se dar o nome de “guerra fiscal” ao “jogo de ações e reações travado entre governos estaduais (e adicionalmente entre governos municipais) com o intuito de atrair investimentos privados ou de retê-los em seus territórios”⁴⁷. Tendo tomado feições mais marcantes a partir da década de 1990, a “guerra fiscal” representa o efeito da maior descentralização político-administrativa garantida pela CF/88, após o fim do regime ditatorial.

Nesse contexto, a abertura econômica promovida pelas tendências neoliberais da década de 1990 atrai uma série de investimentos estrangeiros ao país, causando uma escalada da “guerra fiscal”, no sentido em que os entes federativos passam a disputar por projetos industriais de origem externa.⁴⁸

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), que constitui a base das receitas estaduais, é o principal alvo das isenções tributárias concedidas por esses estados às empresas, pois cabe a eles fixar de forma autônoma as alíquotas do referido imposto.

Por outro lado, tais estados não possuem tanta autonomia no que concerne às isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS, como confirmou os julgados do Supremo Tribunal Federal em 14 Ações Diretas de Inconstitucionalidade ADI’s relacionadas à “guerra fiscal”, julgadas em junho de 2011.

Cabe ressaltar que o STF tem sua função de Tribunal Constitucional apaziguador dos conflitos entre estados-membros reconhecida, seja por meio de ADI ou Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC), ou pelo acionamento de algum estado-membro em face de outro, segundo disposto no art. 102, inciso I, alíneas *a* e *f*, da CF/88.

Dessa forma, as supracitadas ADIs foram responsáveis por anular incentivos fiscais concedidos por estados relativos à isenção do ICMS, pois, segundo

⁴⁷ DULCI, Otávio Soares. **Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil**. Rev. Sociol. Polit., Curitiba, n. 18, Jun 2002. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-44782002000100007&lng=en&nrm=iso>. Acesso em 25 out. 2011. (p.2).

⁴⁸ DULCI, **Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil**. p. 3

entendeu o Tribunal, com fulcro no art. 155, §2º, XII, g, da CF/88, tais isenções só poderiam ser conferidas com a autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz).

Nesse sentido, cristalizando entendimento já anteriormente sinalizado em ADI's anteriores⁴⁹, destacamos a ementa da ADI 3664/RJ, julgada em 1º de junho de 2011, que assim trata a questão:

EMENTA: 1. INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Objeto. Admissibilidade. Impugnação de decreto autônomo, que institui benefícios fiscais. Caráter não meramente regulamentar. Introdução de novidade normativa. Preliminar repelida. Precedentes. Decreto que, não se limitando a regulamentar lei, institua benefício fiscal ou introduza outra novidade normativa, reputa-se autônomo e, como tal, é suscetível de controle concentrado de constitucionalidade.

2. INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Decreto Nº 27.427/00, do Estado do Rio de Janeiro. Tributo. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Benefícios fiscais. **Redução de alíquota e concessão de crédito presumido, por Estado-membro, mediante decreto. Inexistência de suporte em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, nos termos da LC 24/75. Expressão da chamada “guerra fiscal”. Inadmissibilidade. Ofensa aos arts. 150, §6º, 152 e 155, §2º, inc. XII, letra “g” da CF. Ação julgada procedente. Precedentes. Não pode o Estado-membro conceder isenção, incentivo ou benefício fiscal, relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, de modo unilateral, mediante decreto ou outro ato normativo, sem prévia celebração de convênio intergovernamental no âmbito do CONFAZ.”** (destaque nosso)⁵⁰

No âmbito do Confaz, para que algum incentivo ou benefício fiscal seja autorizado, há a necessidade de deliberação por representação de todos os estados da federação e do Distrito Federal, por meio das respectivas Secretarias de Estado da Fazenda. Atualmente, o *quorum* para aprovação de incentivos fiscais deve ser unânime, enquanto o *quorum* para a revogação de incentivo, parcial ou totalmente, deve ser obtido através dos votos de quatro quintos dos representantes presentes.⁵¹

Isso certamente dificulta o grau de autonomia dos estados relativos ao manejo do ICMS, o que reforça o poder do governo federal em seu ímpeto de aplacar a “guerra fiscal”. Por outro lado, é questionável se a necessidade de aprovação por parte do referido Conselho Federal não redunde em uma política por demais centralizadora e danosa à própria federação.

⁴⁹ ADI 1308/RS, ADI 2458/AL, ADI 2548/PR, ADI 2439/MS, ADI 260/SC, dentre outras.

⁵⁰ O inteiro teor da decisão da ADI 3664/RJ pode ser visto em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=2358498>>. - Acesso em 10 out 2011.

⁵¹ Art. 2º, § 1º e §2o, da Lei Complementar 24, de 07 de janeiro de 1975.

Importante ainda ressaltar que, para a criação de algum benefício fiscal, devem ser observadas as regras previstas no art. 14, da Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar 101/2000, que trata da chamada dispensa de receita.

As ZPEs são criadas por meio de iniciativas do Estado ou Município interessado, nos termos do art. 2º da Lei 11.508/2007. Dessa forma, faz-se relevante a discussão acerca da possibilidade de intensificação da chamada guerra fiscal, na hipótese de disseminação indiscriminada das ZPE's pelo território do país.

4 ANÁLISE DOS INCENTIVOS FISCAIS NAS ZONAS DE PROCESSAMENTO DE EXPORTAÇÃO SOB A PERSPECTIVA DA ADEQUAÇÃO AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

4.1 O conceito de incentivo fiscal no âmbito do Direito Premial

Antes de se analisar mais detalhadamente os incentivos fiscais compreendidos na Lei 11.508/2007, que dispõe sobre o regime desses incentivos e demais benefícios tal qual são regidos nas ZPE's, é necessário tecer considerações acerca do conceito de incentivo fiscal.

O termo “incentivo” deve ser entendido como um benefício econômico, fiscal ou jurídico em favor do sujeito que se comporta de acordo com determinada diretiva da política econômica estatal, funcionando como uma forma de controle social que busca induzir a ocorrência de condutas desejadas, pois úteis.⁵²

Há autores que fazem ainda a distinção entre incentivo fiscal e benefício fiscal. Enquanto o último representaria um privilégio, é dizer, uma vantagem econômica concedida a determinada categoria econômica, o primeiro representa uma medida de estímulo a uma determinada atividade econômica.⁵³

Registre-se que os incentivos fiscais não devem ser entendidos como privilégios, pois esses são incompatíveis com o nosso atual ordenamento constitucional, cujos princípios da isonomia e da capacidade contributiva visam a afastar a concessão dos chamados privilégios odiosos.

Dessa forma, os incentivos fiscais devem ser direcionados a atividades (incentivos setoriais) ou regiões (incentivos regionais) específicas, sendo vedada qualquer concessão de incentivo direcionada a pessoas ou classes de pessoas determinadas.

Seguindo essa linha, podemos entender os incentivos fiscais como medidas tomadas pelos governos com o fim de propiciar a ocorrência de certas condutas desejadas. Tais condutas, sendo úteis à sociedade, consubstanciam-se no âmbito do

⁵²MELO FILHO, Álvaro. **Teoria e prática dos incentivos fiscais**: uma introdução ao direito premial. Rio de Janeiro, Eldorado Tijuca, 1976, p. 154

⁵³GADELHA, Gustavo de Paiva. **Isonomia tributária**: crise de paradigma do federalismo fiscal cooperativo. Curitiba, Juruá, 2010, p. 98

Direito Premial, ramo do Direito que se opõe ao Direito Penal, tradicionalmente dotado de carga repressiva.

Dessa forma, Direito Penal e Direito Premial aparecem como dois ramos opostos que estariam incluídos em um sistema mais amplo de um Direito sancionador, no qual estariam inseridos os mecanismos da pena e do prêmio, na condição de modeladores da conduta.

Assim, faz-se importante indagar se o Direito Premial necessitaria se submeter a preceitos legais taxativos como ocorre no Direito Penal, no qual o princípio da legalidade da intervenção penal, é dizer, *Nullum crimen, nulla poena sine lege poenali* é uma das tônicas de sua própria existência.

Consustanciar isso em um “princípio da legalidade premial”, espécie de “*nullum meritum, nullum praemium sine lege*” é tarefa de difícil realização, pois a medida da superlegalidade é dada pela própria lei instituidora do prêmio. Acrescente-se a isso o fato de que a motivação do princípio da legalidade no âmbito do Direito Penal é proteger o indivíduo do arbítrio estatal, o que não é o caso no Direito Premial.⁵⁴

Dessa forma, torna-se difícil a tarefa de definição dos incentivos fiscais, pelo fato de compreenderem uma ampla gama de medidas de estímulo efetuadas por meio de uma desoneração de viés fiscal. Assim, manifestam-se os incentivos comumente por meio das imunidades, reduções de base de cálculo, créditos concedidos, dentre outras categorias, que se sujeitam a um regime jurídico diferenciado⁵⁵. Além dessas espécies os incentivos fiscais também compreendem as isenções e outras espécies, como alíquotas reduzidas, bonificações e deduções para depreciação acelerada⁵⁶.

Por outro lado, para o fim de concessão dos incentivos fiscais, certo nível de dogmatização é necessário, por uma dúplice motivação: evitar os incentivos fiscais estapafúrdios e coibir a ocorrência de condutas criminosas relacionadas ao desvio das verbas, como demonstram as tipificações penais previstas no art. 2º, III e IV da Lei 8.137/90, que trata dos Crimes contra a Ordem Tributária.⁵⁷

⁵⁴ MELO FILHO, Álvaro. **Teoria e prática dos incentivos fiscais**: uma introdução ao direito premial. Rio de Janeiro, Eldorado Tijuca, 1976, p. 73

⁵⁵ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 8 ed. São Paulo, Dialética, 2008. Amplo estudo acerca das espécies de incentivos fiscais pode ser visto em CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro, Renovar, 2004.

⁵⁶ MELO FILHO, *Op. cit.*, 1976, p. 154

⁵⁷ CATÃO, Marcos André Vinhas **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro, Renovar, 2004. pág. 57

“III – Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal
IV - Deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, **incentivo fiscal** ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento” (destaque nosso).

Os referidos tipos penais preveem uma pena de 6 (seis) meses a 1 (um) ano, acrescida da pena de multa e situam-se no Capítulo I, Seção I, que abrange os crimes praticados por particulares.

4.1.1 Incentivos fiscais incidentes sobre a despesa pública e incentivos fiscais incidentes sobre a receita pública

A doutrina diferencia os incentivos fiscais em incentivos sobre a despesa pública e incentivos sobre a receita pública. Os incentivos fiscais sobre a despesa pública, como o próprio nome antecipa, representam incentivos fiscais nos quais há gasto por parte da Administração Pública, na forma de prestações positivas do Poder Público. Os principais tipos de incentivos sobre a despesa pública são os subsídios, as subvenções e os créditos presumidos⁵⁸.

Por outro lado, os incentivos incidentes sobre a receita pública consubstanciam-se como os incentivos fiscais “por excelência”, especialmente as hipóteses de isenção tributária, pois fundadas na doutrina da extrafiscalidade. Além da isenção, são exemplos de incentivos fiscais incidentes sobre a receita pública o diferimento, a remissão e a anistia.

Nesse trabalho optamos por dar especial relevo aos incentivos incidentes sobre a receita pública, que são os incentivos mais tradicionalmente concedidos no Brasil. O outro fator determinante dessa escolha é o fato de a Lei 11.508/2007, instituidora das ZPE's, prever hipóteses que congregam essa categoria de incentivos fiscais, em especial. Ressalte-se que isso não implica em considerar que os incentivos sobre a despesa pública tenham grau de importância menor.

⁵⁸ CATÃO, **Regime jurídico dos incentivos fiscais**, p. 75

4.2 Modelos de concessão dos incentivos fiscais na Europa, nos EUA e no Brasil: uma perspectiva analítica

Antes de proceder a uma breve análise comparativa dos modelos de concessão de incentivos fiscais nos EUA e na Europa em relação ao modelo do Brasil, faz-se importante deixar claros os propósitos dessa exposição.

Assim, ressaltamos que não é objetivo dessa exposição oferecer uma perspectiva profunda sob a ótica do Direito Comparado, o que exigiria verdadeiro compêndio para que fosse realizada, haja vista as necessidades de estudos mais aprofundados dos ordenamentos jurídicos objetos de análise.

Justifica-se a pertinência do tema tendo em mente a ideia de que a análise comparativa é inerente ao próprio ato cognitivo, contribuindo para o desenvolvimento da pesquisa jurídica⁵⁹. Dessa forma, busca-se com essa comparação oferecer uma perspectiva de como é tratada a questão da concessão dos incentivos fiscais nos EUA e na Europa, focando, principalmente, o aspecto do grau e da forma de controle dessas concessões (*a priori* ou *a posteriori*).

4.2.1 O modelo dos EUA

Nos Estados Unidos da América, predomina uma postura flexível em relação à concessão de incentivos fiscais, que se projeta tanto no âmbito interno quanto no plano internacional. Tal postura pode ser explicada através de três aspectos fundamentais: a política comercial dos EUA, a força institucional da federação americana e a forma de controle dos incentivos fiscais adotada no país⁶⁰.

O primeiro aspecto diz respeito ao fato de a política comercial americana estar calcada na ausência de barreiras fiscais, na preferência de acordos bilaterais em detrimento de acordos regionais e na livre conversibilidade das transações.

O segundo ponto está relacionado às próprias peculiaridades da federação americana, cuja formação centrípeta tornou natural a competição entre os estados federados na preservação da autonomia, sendo a competência fiscal da União residual,

⁵⁹ MENDONÇA, Fabiano André de Souza. **Direito comparado:** objeto do direito. R. FARN, Natal, v.1, n.1, p. 185 - 198, jul./dez 2001, p. 8

⁶⁰ CATÃO, Marcos André Vinhas *et al.* **Atual cenário dos incentivos fiscais no Brasil:** uma comparação a partir dos incentivos de *state aid* na Europa e de *commerce clause* nos Estados Unidos;.Revista de Direito Tributário Internacional, Ano 2, nº5, 2007, p. 86

de forma contrária ao que ocorre na federação brasileira, de formação federalista centrífuga, isto é, a partir de um Estado Unitário que se torna Estado Federal⁶¹.

O terceiro aspecto se relaciona à forma de controle dos incentivos, que é eminentemente *a posteriori* e principiológico, pois não baseado em regras jurídico-formais, como acontece no Brasil. Não obstante tal ausência de controle por meio de regras jurídico-formais há um controle realizado de maneira difusa, baseada na chamada *Commerce Clause*.⁶²

A referida *Commerce Clause* está inserida na Constituição dos Estados Unidos da América, em seu art. I, § 8º, cláusula 3ª, garantindo ao Congresso Nacional, sem prejuízo da apreciação judicial, a função de regulação do comércio internacional e interestatal.

Tais aspectos do regime de incentivos fiscais nos EUA explicam as diferenças em relação ao modelo europeu, baseado na “ajuda de estado” (*state aid*), no qual há um controle *a priori* exercido pela Comissão Europeia, como expomos a seguir

4.2.2 O modelo europeu

Diferentemente dos Estados Unidos da América, na Europa, os incentivos fiscais são altamente regulados. Isso ocorre porque, segundo o Tratado de Roma de 1957, o Tratado Constitutivo da Comunidade Econômica Europeia, os incentivos fiscais se inserem dentro do âmbito da política comunitária da concorrência, como confirma o artigo 81 do Tratado de Roma, que diz:

Salvo disposição em contrário do presente Tratado, são incompatíveis com o mercado comum, na medida em que as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções.⁶³

⁶¹ Cabe destacar que a forma pela qual é construída uma federação não justifica, por si só, as implicações simplistas que relacionam federalismo por agregação à democracia e federalismo por desagregação ao autoritarismo. Nesse sentido, SALLUM JR, Brasília. **Federação, autoritarismo e democratização**. Tempo Social – Rev. De Sociologia da USP, São Paulo, 8 (2): pp 27-52, outubro de 1996. p.2.

⁶² CATÃO, Marcos André Vinhas *et al.* **Atual cenário dos incentivos fiscais no Brasil: uma comparação a partir dos incentivos de *state aid* na Europa e de *commerce clause* nos Estados Unidos**, Revista de Direito Tributário Internacional, Ano 2, nº5, 2007. p. 86.

⁶³ UNIÃO EUROPEIA. **Versão compilada do tratado que institui a comunidade europeia**. Jornal oficial das comunidades europeias, 2002. Disponível em http://eur-lex.europa.eu/pt/treaties/dat/12002E/pdf/12002E_PT.pdf. Acesso em 30 out 2011.

Não obstante tal restrição, há exceções previstas no próprio art 81, relacionadas a situações causadas por acontecimentos extraordinário, como calamidades naturais e situações menos emergenciais, como o intuito de fomentar o desenvolvimento de determinadas regiões, que apresentem níveis de vida anormalmente baixos, no que encontramos um paralelo com o modelo brasileiro.

No âmbito da União Europeia, como consequência da extensa regulação da matéria dos incentivos fiscais, distinguem-se as “ajudas de estado” em compatíveis, possivelmente compatíveis e incompatíveis com o Mercado Comum.

Tal trato com a questão da concorrência traz interesse questionamento, pois os incentivos fiscais, quando não devidamente regulamentados, podem provocar distorções da concorrência, favorecendo determinadas empresas. Dessa forma, a tônica no âmbito do direito comunitário deve ser a busca de um equilíbrio entre os possíveis efeitos negativos sobre a concorrência e os efeitos positivos em relação ao interesse comum.

Nesse contexto, a principal marca diferenciadora do regime jurídico dos incentivos fiscais na União Europeia é a forma de controle adotada. Assim, o controle *a priori* é prioritário, havendo a intervenção da Comissão Europeia no momento da concessão de algum incentivo fiscal, que pode levar a questão ao Tribunal de Justiça da União Europeia.

4.2.3 O modelo brasileiro

No caso brasileiro, nota-se que o poder constituinte originário buscou restringir a concessão dos incentivos fiscais à legislação específica (art. 150, § 6º da CF/88), o que consagra o princípio da legalidade em matéria tributária, pois a abordagem constitucional é claramente jurídico-formal⁶⁴.

Dessa forma, diferentemente dos EUA e da Europa, onde há espaços para avaliação valorativa mais precisa relativa aos bens jurídicos protegidos, como a defesa da livre concorrência e da igualdade dos agentes econômicos, nossa legislação não

⁶⁴ CATÃO, Marcos André Vinhas *et al.* **Atual cenário dos incentivos fiscais no Brasil**: uma comparação a partir dos incentivos de *state aid* na Europa e de *commerce clause* nos Estados Unidos;.Revista de Direito Tributário Internacional , Ano 2, nº5, 2007, p. 97

apresenta tal regulamentação, o que gera o casuísmo no controle dos incentivos fiscais e a eclosão da “guerra fiscal”.⁶⁵

Assim, não obstante a existência do art. 146-A da CF/88, que prevê a possibilidade de Lei Complementar estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, ainda há uma enorme deficiência no modelo brasileiro em averiguar a legitimidade de incentivos fiscais, por carência de parâmetros mais concretos.

Apesar disso, podemos citar que o modelo brasileiro se assemelha ao modelo americano, pela eclosão da competitividade entre os entes da federação e pela ausência de controle *a priori*.⁶⁶

4.3 Limitações à concessão de incentivos fiscais

Outro aspecto importante em matéria de incentivos fiscais é identificar quais são as limitações impostas à Administração Pública em relação aos atos concessivos desses incentivos. Dessa forma, expomos inicialmente uma limitação imposta pela Constituição, ao definir, em seu art. 150, § 6.º que:

“qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g”⁶⁷

Esse dispositivo constitucional é uma clara manifestação do princípio da legalidade, pois, assim como previsto no art. 150, I da CF/88 que somente por meio de lei pode haver a criação ou majoração de tributo, também para conceder isenções e outras espécies de desonerações deve haver o respeito ao princípio da legalidade.

⁶⁵ Vide item 2.3.1

⁶⁶ CATÃO, Marcos André Vinhas *et al.* **Atual cenário dos incentivos fiscais no Brasil**: uma comparação a partir dos incentivos de *state aid* na Europa e de *commerce clause* nos Estados Unidos;.Revista de Direito Tributário Internacional, Ano 2, nº5, 2007. p.104)

⁶⁷ O art. 155, § 2.º, XII, g, que diz respeito à concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais em relação ao ICMS, ver cap. 2, item 2.3.1

No âmbito das limitações impostas ao Poder Público, faz-se importante entender o conceito de *tax expenditure*⁶⁸, ou gasto fiscal, como parâmetro de determinação pragmática da eficiência da política de concessão de incentivos fiscais.

É nesse contexto, com o fim de estabelecer “normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal”⁶⁹, que é editada a LC 101/2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal, que prevê regras relativas a manutenção do equilíbrio nas contas públicas.

Especificamente pertinente a matéria dos incentivos fiscais, o art. 14 da LRF, refere-se à renúncia de receita, dispondo que:

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

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

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

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. (...) (destaques nossos)

Dessa forma, podemos perceber a existência de restrições sobre o poder de conceder isenções, incentivos e benefícios fiscais, com o fim de evitar o desperdício dos recursos governamentais.

A renúncia de receita “que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado” deve ser entendida como renúncia que dependa de certo grau de discricionariedade por parte

⁶⁸ A definição de *tax expenditure*, ou gasto fiscal, foi formulada por Stanley S. Surrey, professor da Faculdade de Harvard, na década de 1970. Surrey buscou construir uma perspectiva de análise da eficiência da concessão de incentivos fiscais a partir de uma visão do ajuste orçamentário, com o fim de evitar o desperdício dos recursos públicos causado pela concessão de incentivos fiscais de maneira desarrazoada. CATÃO. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**, 2004.

⁶⁹ Art 1º da LC 101/2000

do administrador/legislador, como nas hipóteses dos incentivos fiscais, o que demonstra o objetivo da lei de oferecer parâmetros norteador dessa discricionariedade.⁷⁰

4.4 O princípio da capacidade contributiva como balizador da concessão dos incentivos fiscais

Como anteriormente sinalizado, a constatação de uma ampla casuística na concessão de incentivos fiscais no Brasil exige um grande esforço de técnica jurídica na busca de parâmetros valorativos que visem nortear a concessão desses incentivos, a fim de evitar os chamados privilégios odiosos.

Dessa forma, deve-se entender que o poder estatal de determinar isenções tributárias deriva do próprio poder de instituir tributos, sendo decisão política, mas balizada pelos princípios limitadores do poder de tributar, que visam proteger o cidadão contra o abuso de poder.

Assim, deve-se alertar para a tendência de que os encargos tributários, quando excluídos em relação a certos sujeitos passivos, tendem a ser repassados aos demais contribuintes, pelo legislador⁷¹. Por esse motivo, tanto para tributar quanto para isentar deve haver respeito ao princípio constitucional da legalidade (arts. 5º, II e 150, I, da CF/88), como defesa do contribuinte. Nesse contexto:

A luta pelo desenvolvimento, sobretudo econômico, tem como resultado a necessidade de se gerar maior arrecadação e, nessa perspectiva, a isenção concedida arbitrariamente a um dado grupo de contribuintes significa que outro grupo será compelido a pagar mais impostos para compensar a sangria de cofres públicos representada pelas receitas dispensadas, resultando em evidente injustiça, que se acentua e aumenta em função dos níveis de tributação e das disparidades de oneração⁷²

Dessa forma, com o fim de evitar a criação ou aumento de tributos indiscriminadamente, além das limitações ao poder de tributar, faz-se necessária a convocação de princípios fundamentais do Direito Administrativo, como a publicidade e a necessidade de motivação dos atos administrativos.

⁷⁰ CATÃO, **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. p. 96.

⁷¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo, Malheiros, 2010, p. 805.

⁷² MELO FILHO, **Teoria e prática dos incentivos fiscais**. 1976, p. 164.

Infelizmente, o respeito a tais princípios muitas vezes é minimizado, sob a alegação de que o caráter extrafiscal de certos tributos justifica a flexibilização do trato de questões como a motivação do ato, que deve ser devidamente publicado. Nesse sentido, em julgamento digno de atenção, decidiu o STF, no âmbito do RE 224.285/CE:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. DECRETO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO E INADEQUAÇÃO DA VIA LEGISLATIVA. EXIGÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR. ALEGAÇÕES IMPROCEDENTES. 1. A lei de condições e limites para a majoração da alíquota do imposto de importação, a que se refere o artigo 153, § 1º, da Constituição Federal, é a ordinária, visto que lei complementar somente será exigida quando a Norma Constitucional expressamente assim o determinar. Aplicabilidade da Lei nº 3.244/57 e suas alterações posteriores. 2. **Decreto. Majoração de alíquotas do imposto de importação. Motivação. Exigibilidade. Alegação insubsistente. A motivação do decreto que alterou as alíquotas encontra-se no procedimento administrativo de sua formação.** 3. Majoração de alíquota. Inaplicabilidade sobre os bens descritos na guia de importação. Improcedência. A vigência do diploma legal que alterou a alíquota do imposto de importação é anterior à ocorrência do fato gerador do imposto de importação, que se operou com a entrada da mercadoria no território nacional. Recurso extraordinário conhecido e provido⁷³.

Dessa forma, lamentavelmente, decidiu-se que o fato de a motivação do decreto estar no âmbito do procedimento administrativo que o editou é suficiente para restar preservado o respeito à devida publicidade dos atos públicos. Isso pode causar sério dano ao contribuinte, pois, não tendo sido publicada a motivação, poderá o Administrador Público mudá-la posteriormente, sem que o contribuinte tenha meios de coibir tal abuso⁷⁴.

O princípio da capacidade contributiva, também conhecido como princípio da capacidade econômica, expresso no art. 145, § 1º da CF/88, reza que:

“sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”⁷⁵.

Tal princípio representa a superação de dois princípios: o antigo princípio da capitação, na qual a todos os cidadãos era devida parcela idêntica de um tributo e o

⁷³ Inteiro teor em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=RE%28224285%20.NUME.%29&base=baseAcordaos>>

⁷⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo, Malheiros, 2010, p. 50.

⁷⁵ Art. 145, § 1º da CF/88.

princípio da equivalência, na qual cada cidadão pagaria seus impostos na medida em que usufrui das prestações do Estado⁷⁶.

Dessa forma, o princípio da capacidade contributiva, dentre os princípios citados, é o único princípio fundamental que respeita todos os direitos fundamentais inseridos na Constituição de um Estado Social de Direito⁷⁷.

A aplicação de tal princípio pode mesmo ser controlada pela via da Ação Direta de Inconstitucionalidade promovida ao Supremo Tribunal Federal, devendo o julgador buscar discernir se a lei responsável pela isenção fere ou não o princípio da igualdade contributiva⁷⁸. Como parâmetro inicial de aferição, deve-se analisar o fato gerador, buscando saber se ele é um indicador de capacidade contributiva do contribuinte, o que fará que a lei responsável pela isenção será ou não inconstitucional.⁷⁹

Não obstante a importância do princípio da capacidade contributiva, indaga-se acerca da compatibilidade do referido princípio com a doutrina da extrafiscalidade. Isso porque o princípio tem seu sentido calcado em relação à correção de desigualdades que possam ocorrer em relação aos tributos fiscais, ou seja, os que têm como função precípua a construção do patrimônio estatal.

Deve-se entender que há possibilidade de aplicação desse princípio aos tributos extrafiscais. Assim, entender o contrário seria aceitar a impossibilidade de corrigir os excessos decorrentes da arrecadação desses tributos.

Nesse diapasão, Hugo de Brito Machado expõe uma relevante problemática:

“Isenção de imposto de renda a empresa industrial, a pretexto de incrementar o desenvolvimento regional, sem qualquer consideração ao montante de lucro auferido, constitui flagrante violação do princípio da capacidade contributiva, especialmente se concedida por prazo muito longo, como acontece com certas empresas no Nordeste, favorecidas com isenção ou redução do imposto de renda há cerca de vinte e cinco anos”⁸⁰

⁷⁶ TIPKE, Klaus **Moral tributaria del estado e de los contribuyentes** (besteuerungsmoral und steuermoral). Madrid, Marcial Pons ediciones jurídicas y sociales, 2002, p.33.

⁷⁷ *Ibid*, p.34.

⁷⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo, Malheiros, 2010, p. 46.

⁷⁹ *Ibid*, p. 45- 46.

⁸⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo, Malheiros, 2010 (p. 46)

O referido caso ilustra a situação de empresas que, não obstante o fato de possuírem alta lucratividade, continuam percebendo incentivos fiscais de forma indiscriminada, o que revela clara violação ao princípio da capacidade contributiva.

Impende, por outro lado, observar que a suscitação do princípio da capacidade contributiva no âmbito dos tribunais, mormente no que diz respeito ao STF, além de servir a proteção do contribuinte, por vezes também serve ao fisco. Isso tem ocorrido principalmente por dois meios.

O primeiro, como forma de atestar a existência de capacidade contributiva de algum sujeito passivo, com o fim de garantir a tributação. A segunda forma, a fim de assegurar uma tributação diferenciada. As duas formas têm em comum o ímpeto de abastecer os cofres públicos.⁸¹

Devemos também considerar, além do princípio da capacidade contributiva, tomado em conjunto com o princípio da legalidade, o princípio da solidariedade. Esse deve ser instrumentalizado com cautela, haja vista que a solidariedade não pode dar margem a todo tipo de arbitrariedade, sob pena de renegar o princípio da legalidade, uma das verdadeiras “conquistas da Humanidade no controle do exercício do Poder Estatal”.⁸²

Dessa forma, nota-se que o discernimento controlador da motivação da concessão de incentivos fiscais não deve ter como base única o princípio da capacidade econômica, que não é suficiente, pois pode causar situações privilegiadas aos beneficiários das isenções tributárias. Isso porque se deve marcar o intuito de que os incentivos fiscais nunca poderão ter como objetivo a concessão de privilégios, mas a correção de desigualdades.

Infelizmente, muitas vezes a concessão de incentivos fiscais não é acompanhada de investimentos governamentais em infra-estrutura, o que vem a gerar um desenvolvimento superficial. Assim ocorre porque as empresas que se instalam na área beneficiada com o incentivo não o fazem segundo o princípio da eficiência econômica o que, na maioria das vezes, não gera um encadeamento do empreendimento econômico beneficiário dos incentivos com a estrutura produtiva em seu entorno.

Cabe aí indagar se um resgate do princípio da eficiência (no âmbito jurídico), insculpido no art. 37 da CF/88, não se faria necessário, como forma de efetuar

⁸¹ PESSÔA, Leonel Cesarino. **O princípio da capacidade contributiva na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. Revista Direito GV, São Paulo, n.9, p. 95106, jan./jun. 2009. (p. 10)

⁸² MACHADO, *Op. cit* (p. 50)

um controle *a priori* da concessão dos incentivos fiscais, preservando as receitas públicas dos gastos iníquos.

5 OS INCENTIVOS FISCAIS CONCEDIDOS NAS ZONAS DE PROCESSAMENTO DE EXPORTAÇÃO

5.1 Dos incentivos fiscais presentes na Lei 11.508/2007 – Lei das ZPEs – isenção, suspensão e alíquota zero

O Código Tributário Nacional, em seu art. 175, I, considera a isenção como causa de exclusão do crédito tributário, o que evidencia a sua influência em considerar tal isenção como dispensa legal de tributo devido. Isso significa considerar que, apesar de o tributo ser existente e, conseqüentemente, devido, a lei que trata da isenção impediria a constituição do crédito tributário. Tal teoria resta, atualmente, superada, pois a doutrina mais moderna considera que a isenção é exceção à norma de tributação⁸³.

Dessa forma, podemos dividir o entendimento doutrinário acerca do instituto da isenção tributária em duas correntes principais: a doutrina clássica, ligada à corrente adotada pelo Código Tributário Nacional, ao considerar a isenção hipótese na qual há a incidência, fato-gerador e obrigação, mas há lei que impede a constituição do crédito para lançamento e, conseqüentemente, o pagamento; a doutrina moderna, que considera na isenção não ocorrer a incidência, nem o fato gerador, nem a obrigação tributária, não existindo a criação de tributo.⁸⁴

Importante ressaltar que tal divergência tem sentido prático, pois adotar a hipótese da isenção como dispensa legal de tributo devido equivale a considerar que a sua revogação não significa criar ou majorar tributo, não havendo necessidade de se observar o princípio da anterioridade, previsto no art. 150, II, da CF/88, o que ocasionaria a exigibilidade imediata do tributo.

⁸³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código tributário nacional**: anotações à constituição, ao código tributário e às leis complementares 87/1996 e 116/2003. São Paulo, Atlas, 2009. p. 367.

⁸⁴ Essa sistematização é exposta por BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual de direito tributário**. São Paulo, Método, 2006, p. 377.

Cabe registrar o posicionamento do Supremo Tribunal Federal acerca da questão. Adotando a posição mais conservadora, a Suprema Corte assim entendeu, quando do julgamento do RE 204.062/ES:⁸⁵

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO: REVOGAÇÃO. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE.

- I. Revogada a isenção, o tributo torna-se imediatamente exigível. Em caso assim, não há que se observar o princípio da anterioridade, dado que o tributo já é existente.
- II. Precedentes do Supremo Tribunal Federal
- III. R.E. conhecido e provido⁸⁶

O referido julgado demonstra que o STF optou pela interpretação da isenção como dispensa legal de tributo devido, o que, como sinalizado, implica considerar o tributo já existente no momento da revogação de uma isenção, sendo assim exigível de imediato. Tal entendimento se coaduna com o dispositivo da Súmula 615, que já determinava não se aplicar o princípio da anterioridade à revogação do ICM (antigo ICMS).

Relevante distinção diz respeito aos conceitos de isenção, imunidade e não incidência do fato gerador de tributo, para os fins de delimitar adequadamente o objeto do presente estudo. Dessa forma, sinalizamos a esclarecedora diferenciação:

Na *isenção* exclui-se da tributação o fato que normalmente geraria a obrigação tributária. Assim, a saída de produtos industrializados do estabelecimento industrial é fato gerador do IPI, mas o legislador estabelece que é *isenta* (sic) deste imposto as operações com o soro antiofídico. Na *imunidade*, a Constituição Federal exclui os livros da competência tributária da União que, normalmente, seriam objetos de incidência do IPI, em razão de representarem produto industrializado. E, na *não incidência*, o fato não pode ser contemplado como gerador de determinado tributo, como é o caso da lavagem de roupas que não constitui fato gerador do IPI.⁸⁷

Cabe ainda fazer uma ressalva em relação a conceituação de não incidência, pois abrangente, consubstanciando-se em quaisquer situações de fato não contempladas pela regra jurídica da tributação. Alguns autores não fazem essa distinção e situam a imunidade e a isenção no âmbito da não incidência.

Dessa forma, sob outro viés, pode-se considerar a isenção e a imunidade como hipóteses de não incidência qualificadas. A primeira, qualificada por norma

⁸⁵ MACHADO SEGUNDO, *Código tributário nacional*. p. 371

⁸⁶ O inteiro teor da decisão do RE 204.062/ES pode ser visto em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=239143> Acesso 12 out 2011.

⁸⁷ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 8 ed. São Paulo, Dialética, 2008. p. 406.

infraconstitucional, sendo temporária, haja vista a hipótese de revogação e a segunda, qualificada pela Constituição, podendo mesmo ser qualificada como direito fundamental do contribuinte⁸⁸.

5.1.1 A suspensão

A exigibilidade do crédito tributário decorre dos atributos de liquidez e certeza conferidos a obrigação tributária, por força do lançamento. No entanto, há casos previstos na legislação de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, que pode ocorrer antes da constituição definitiva (suspensão prévia) ou após a constituição do crédito (suspensão posterior).

Quanto à suspensão prévia, por operar antes do próprio surgimento da exigibilidade do crédito tributário, pode ser mais propriamente definida como “impedimento”, pois é ilógico suspender algo que não existe.⁸⁹

Os casos de suspensão da exigibilidade do crédito tributário estão previstos no art. 151 do Código Tributário Nacional, sendo eles: a moratória, o depósito do seu montante integral, as reclamações e recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, a concessão de liminar em mandado de segurança, a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial e o parcelamento.

Para os fins do presente trabalho, mostram-se pertinentes apenas a primeira espécie, a moratória, espécie de postergação da dívida concedida pelo credor a um devedor. A moratória é a única das formas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário prevista no CTN que não tem caráter processual.

Dessa forma, por força da moratória, prorroga-se o pagamento do crédito tributário. Por força do art. 97, VI do CTN, só pode ser concedida por meio de lei. Como o crédito tributário suspenso pressupõe a existência de tributo devido, a revogação da moratória torna assim o crédito tributário exigível de imediato, acrescidos de juros de mora, se cabíveis, como prevê o art. 155 do CTN.

A moratória pode ser geral ou individual. Será geral quando a lei do ente tributante prevê o benefício, sem necessidade de análise caso a caso pela administração tributária. No caso da moratória individual, há necessidade de avaliação da autoridade

⁸⁸ RODRIGUES, Denise Lucena. **A imunidade como limitação à competência impositiva**. São Paulo, Malheiros, 1995. p. 23.

⁸⁹ MACHADO, **Curso de direito tributário**. p. 195.

administrativa competente, que deverá determinar se o beneficiado com a suspensão atende ou não a condições específicas determinadas pela lei.

Cabe ainda registrar que, como determina o art. 151, parágrafo único, do CTN, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias, haja vista que a referida suspensão não incide sobre essas categorias de obrigações.

A título de exemplificação, no caso de o beneficiário da moratória deixar de atender às condições da concessão em caráter individual, tal qual previsto no art. 153, II, do CTN, a administração tributária não encontrará nenhum óbice em impor multa por descumprimento das condições.

5.1.2 A alíquota zero

A alíquota de um tributo é usualmente definida como o percentual incidente sobre a base de cálculo que indica o seu valor devido.

Dessa forma, resta a indagação de porque as autoridades aplicariam a alíquota zero, em vez de suspender a exigibilidade do crédito tributário ou mesmo promover a isenção do tributo, haja vista que os efeitos são semelhantes.

Ocorre que a Constituição Federal, por força do art. 153, § 1º, faculta ao Poder Executivo a alteração de certos impostos federais, sendo esses: o Imposto de Importação, o Imposto de Exportação, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros (IOF).

Assim, a alteração das alíquotas dos referidos impostos não necessitam da promulgação de lei (em sentido estrito), podendo ser alteradas por ato unilateral do Poder Executivo. Isso faz com que haja uma concessão de “isenção” por via transversa, burlando o princípio da legalidade, pois, além de não precisar de lei para determinar a alíquota em zero, o Poder Executivo também não depende de lei para majorar a alíquota, abolindo a “isenção”.⁹⁰

4.2 Regimes aduaneiros especiais e regimes aplicados em áreas especiais

Normalmente, uma operação de importação causa a incidência de tributos determinados, cujo fim maior, para além da arrecadação, é proteger a indústria

⁹⁰ MACHADO, *Curso de direito tributário*. p. 145

nacional⁹¹. Dessa forma, há a exigência do Imposto de Importação, previsto no art. 19 do CTN, do IPI, na forma do art. 46 do CTN e do ICMS, segundo o art. 2º, § 1º, I, da LC 87/1996.

No entanto, há na legislação pátria a previsão de diversos regimes aduaneiros especiais ou aplicados em áreas especiais, cujo estudo é importante para o entendimento acerca do regime aduaneiro adotado nas ZPE's, que se enquadra nos regimes aplicados em áreas especiais, como veremos a seguir. Tais regimes são encontrados, principalmente, no Decreto 6.759/2009, o Regulamento Aduaneiro (RA).

Como não é nosso objetivo exaurir o estudo de cada um dos regimes aduaneiros a seguir mencionados, restringimo-nos a relacioná-los dentro da sua respectiva categoria, ao lado da definição legal respectiva, para fins comparativos com o regime aduaneiro adotado nas ZPE's.

Dessa forma, assim dividem-se esses regimes aduaneiros, de acordo com o Regulamento Aduaneiro:

a) Regimes aduaneiros especiais

- Trânsito aduaneiro⁹²
- Admissão Temporária⁹³
- Admissão Temporária para aperfeiçoamento ativo⁹⁴
- *Drawback*⁹⁵
- Entrepasto Aduaneiro⁹⁶

⁹¹ Sobre extrafiscalidade, ver Cap. 2.

⁹² RA, Art. 315: “O regime especial de trânsito aduaneiro é o que permite o transporte de mercadoria, sob controle aduaneiro, de um ponto a outro do território aduaneiro, com suspensão do pagamento de tributos.”

⁹³ RA, Art. 353: “O regime aduaneiro especial de admissão temporária é o que permite a importação de bens que devam permanecer no País durante prazo fixado, com suspensão total do pagamento de tributos, ou com suspensão parcial, no caso de utilização econômica (...).”

⁹⁴ RA, Art. 380: “O regime aduaneiro especial de admissão temporária para aperfeiçoamento ativo é o que permite o ingresso, para permanência temporária no País, com suspensão do pagamento de tributos, de mercadorias estrangeiras ou desnacionalizadas, destinadas a operações de aperfeiçoamento ativo e posterior reexportação”

⁹⁵ RA, Art. 383: “O regime de drawback é considerado incentivo à exportação, e pode ser aplicado nas seguintes: I - suspensão do pagamento dos tributos exigíveis na importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada; II - isenção dos tributos exigíveis na importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalentes à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado; e III - restituição, total ou parcial, dos tributos pagos na importação de mercadoria exportada após beneficiamento, ou utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada”.

- Entrepósito industrial sob controle informatizado⁹⁷
- Recom⁹⁸
- Exportação temporária⁹⁹
- Exportação temporária para aperfeiçoamento passivo¹⁰⁰
- Repetro¹⁰¹
- Repex¹⁰²
- Reporto¹⁰³
- Loja franca¹⁰⁴
- Depósito especial¹⁰⁵

⁹⁶ Art. 404: “O regime especial de entreposto aduaneiro na importação é o que permite a armazenagem de mercadoria estrangeira em recinto alfandegado de uso público, com suspensão do pagamento dos impostos federais, da contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação incidentes na importação”.

⁹⁷ Art. 420: “O regime de entreposto industrial sob controle aduaneiro informatizado - RECOF é o que permite a empresa importar, com ou sem cobertura cambial, e com suspensão do pagamento de tributos, sob controle aduaneiro informatizado, mercadorias que, depois de submetidas a operação de industrialização, sejam destinadas a exportação”.

⁹⁸ Art. 427: “O regime aduaneiro especial de importação de insumos destinados a industrialização por encomenda de produtos classificados nas posições 8701 a 8705 da Nomenclatura Comum do Mercosul - RECOM é o que permite a importação, sem cobertura cambial, de chassis, carroçarias, peças, partes, componentes e acessórios, com suspensão do pagamento do imposto sobre produtos industrializados, da contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação”

⁹⁹ Art. 431: “O regime de exportação temporária é o que permite a saída, do País, com suspensão do pagamento do imposto de exportação, de mercadoria nacional ou nacionalizada, condicionada à reimportação em prazo determinado, no mesmo estado em que foi exportada”

¹⁰⁰ Art. 449: “O regime de exportação temporária para aperfeiçoamento passivo é o que permite a saída, do País, por tempo determinado, de mercadoria nacional ou nacionalizada, para ser submetida a operação de transformação, elaboração, beneficiamento ou montagem, no exterior, e a posterior reimportação, sob a forma do produto resultante, com pagamento dos tributos sobre o valor agregado”.

¹⁰¹ Art. 458: “É O regime aduaneiro especial de exportação e de importação de bens destinados às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e de gás natural - REPETRO, previstas na Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997”

¹⁰² Art. 463: “O regime aduaneiro especial de importação de petróleo bruto e seus derivados - REPEX é o que permite a importação desses produtos, com suspensão do pagamento dos impostos federais, da contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, para posterior exportação, no mesmo estado em que foram importados”

¹⁰³ RA, Art. 471: “O regime tributário para incentivo à modernização e à ampliação da estrutura portuária - REPORTO é o que permite, na importação de máquinas, equipamentos, peças de reposição e outros bens, a suspensão do pagamento do imposto de importação, do imposto sobre produtos industrializados, da contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, quando importados diretamente pelos beneficiários do regime e destinados ao seu ativo imobilizado para utilização exclusiva em portos na execução de serviços de carga, descarga, movimentação de mercadorias e dragagem, e na execução de treinamento e formação de trabalhadores em Centros de Treinamento Profissional”.

¹⁰⁴ RA, Art. 476: “O regime aduaneiro especial de loja franca é o que permite a estabelecimento instalado em zona primária de porto ou de aeroporto alfandegado vender mercadoria nacional ou estrangeira a passageiro em viagem internacional, contra pagamento em moeda nacional ou estrangeira”.

¹⁰⁵ RA, Art. 480: “O regime aduaneiro de depósito especial é o que permite a estocagem de partes, peças, componentes e materiais de reposição ou manutenção, com suspensão do pagamento dos impostos federais, da contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, para veículos,

- Depósito afiançado¹⁰⁶
- Depósito Alfandegado certificado¹⁰⁷
- Depósito franco¹⁰⁸

b) Regimes aduaneiros aplicados em áreas especiais:

- Zona Franca de Manaus¹⁰⁹
- Áreas de Livre comércio¹¹⁰
- Zonas de Processamento de Exportação¹¹¹

Constatada a caracterização das Zonas de Processamento de Exportação na categoria dos regimes aduaneiros aplicados em áreas especiais, importa diferenciá-las das outras espécies.

Dessa forma, a Zona Franca de Manaus diferencia-se sobremaneira das Zonas de Processamento de Exportação. Apesar de terem objetivos parcialmente semelhantes, pois fomentam o desenvolvimento industrial, na ZFM, além das preferências tarifárias, há acesso irrestrito ao mercado interno por parte das empresas ali

máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, estrangeiros, nacionalizados ou não, e nacionais em que tenham sido empregados partes, peças e componentes estrangeiros, nos casos definidos pelo Ministro de Estado da Fazenda”

¹⁰⁶ RA, Art. 488: “O regime aduaneiro especial de depósito afiançado é o que permite a estocagem, com suspensão do pagamento dos impostos federais, da contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, de materiais importados sem cobertura cambial, destinados à manutenção e ao reparo de embarcação ou de aeronave pertencentes a empresa autorizada a operar no transporte comercial internacional, e utilizadas nessa atividade”.

¹⁰⁷ RA, Art. 493: “O regime de depósito alfandegado certificado é o que permite considerar exportada, para todos os efeitos fiscais, creditícios e cambiais, a mercadoria nacional depositada em recinto alfandegado, vendida a pessoa sediada no exterior, mediante contrato de entrega no território nacional e à ordem do adquirente”

¹⁰⁸ RA, Art. 499: “O regime aduaneiro especial de depósito franco é o que permite, em recinto alfandegado, a armazenagem de mercadoria estrangeira para atender ao fluxo comercial de países limítrofes com terceiros países.”. Por força do art. 500, depende de Acordo ou Convênio Internacional firmado pelo Brasil

¹⁰⁹ RA, Art. 504: “A Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio de importação e de 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”.

¹¹⁰ RA, Art. 524: “Constituem áreas de livre comércio de importação e de exportação as que, sob regime fiscal especial, são estabelecidas com a finalidade de promover o desenvolvimento de áreas fronteiriças específicas da Região Norte do País e de incrementar as relações bilaterais com os países vizinhos, segundo a política de integração latino-americana”.

¹¹¹ RA, Art. 534: “As zonas de processamento de exportação caracterizam-se como áreas de livre comércio de importação e de exportação, destinadas à instalação de empresas voltadas para a produção de bens a serem comercializados no exterior, objetivando a redução de desequilíbrios regionais, o fortalecimento do balanço de pagamentos e a promoção da difusão tecnológica e do desenvolvimento econômico e social do País “

alocadas, o que não ocorre com as ZPEs, na qual há um limite para esse acesso. Em interpretação *a contrario sensu* do art. 18 da lei 11.508 de 2007, temos que esse limite, para as ZPEs, atualmente, é de 20%.

Isso ocorre porque a ZFM tem motivações específicas ligadas a promoção do desenvolvimento industrial, comercial e agropecuário da região amazônica, não existindo no Brasil outra área que possa ser caracterizada da mesma forma. Dessa forma, as empresas alocadas na ZFM usufruem de diversos incentivos fiscais, os quais destacamos os seguintes benefícios: redução do Imposto de Importação em até 88%; isenção do IPI; redução de 75% do imposto sobre a renda e adicionais não restituíveis; isenção das contribuições de PIS/ Pasep e Cofins nas operações internas.

Quanto às áreas de livre comércio, são áreas situadas nas fronteiras internacionais da Amazônia Ocidental, administradas pela Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA), que administra as três Áreas de Livre Comércio (ALC) atualmente existentes.

Nas áreas de Livre Comércio, há benefícios fiscais semelhantes aos da Zona Franca de Manaus, com incentivos de IPI e do ICMS, com o fim de proporcionar uma melhor fiscalização da entrada e saída de mercadorias, fortalecer o setor comercial da região e gerar novos empregos.

5.3 As Zonas de Processamento de Exportação e os Incentivos Fiscais previstos na Lei 11.508/2007

De todo o exposto, podemos ter uma percepção dos diferentes regimes aduaneiros especiais e regimes aduaneiros em áreas especiais existentes no Brasil, o que facilita o entendimento acerca do regime jurídico das ZPEs, que não se confunde com nenhuma outra modalidade de regime aduaneiro, haja vista suas peculiaridades.

Assim, as ZPEs caracterizam-se legalmente como áreas delimitadas nas quais as empresas recebem incentivos fiscais, com o objetivo de “reduzir desequilíbrios regionais, bem como fortalecer o balanço de pagamentos e promover a difusão tecnológica e o desenvolvimento econômico e social do País”, sendo consideradas zonas primárias para efeito de controle aduaneiro.

A referida finalidade está explícita no art. 1º da Lei 11.508/2007, como já dito, lei responsável por dispor sobre o regime tributário, cambial e administrativo das ZPEs no Brasil.

Dessa forma, iniciamos nossa análise dos incentivos fiscais concedidos nas ZPEs a partir do art. 6º-A, que dispõe:

Art. 6º-A. As importações ou as aquisições no mercado interno de bens e serviços por empresa autorizada a operar em ZPE terão suspensão da exigência dos seguintes impostos e contribuições:

I - Imposto de Importação;

II - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI;

III - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins;

IV - Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - Cofins-Importação;

V - Contribuição para o PIS/Pasep;

VI - Contribuição para o PIS/Pasep-Importação; e

VII - Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante - AFRMM.

A lei prevê que as pessoas jurídicas autorizadas a operar nas ZPEs respondem pelo Imposto de Importação, pelo IPI, Cofins e Cofins-Importação na qualidade de contribuinte, enquanto em relação ao PIS/PASEP, PIS/PASEP-Importação e ao AFRMM, respondem na qualidade de responsável.

A suspensão da exigência do crédito tributário, em relação aos impostos e contribuições supracitados, materializa-se na forma de moratória. O supracitado dispositivo tem como objetivo tornar as empresas atuantes nas ZPEs mais competitivas no mercado internacional, haja vista que podem adquirir bens no mercado interno com preferência tarifária.

Por outro lado, como essas empresas devem manter 80% de sua receita de vendas e serviços direcionada ao mercado externo (art. 18, *caput*), os produtos adquiridos no mercado interno a preços reduzidos, devem ser impossibilitados, em tese, de gerar prejuízo à concorrência em relação às empresas situadas fora das ZPEs. Isso é reforçado porque, os 20% restantes que podem ser comercializados no mercado interno são tributados normalmente, como determina o art. 18, §3º.

Além disso, há outra restrição substancial a essa importação, prevista no art. 12, II, que prevê a suspensão da exigibilidade dos tributos somente para “equipamentos, máquinas, aparelhos e instrumentos, novos ou usados, e de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem necessários à instalação industrial ou destinados a integrar o processo produtivo”.

O art. 6º-A, 2º, prevê a importação de máquinas, equipamentos e instrumentos, novos ou usados, visando a serem incorporados ao ativo imobilizado da empresa. Quanto a essa categoria de bens, após dois anos da ocorrência do fato gerador, a suspensão concedida se converte em alíquota zero, no que diz respeito aos seguintes tributos: Contribuição para o PIS/Pasep, Cofins, PIS/Pasep-Importação, Cofins-Importação e do IPI.

Ainda em relação a máquinas, equipamentos e instrumentos, no que concerne ao Imposto de Importação e ao AFRMM, a suspensão converte-se em isenção após decorridos cinco anos do fato gerador. No caso de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, a suspensão resolve-se segundo duas possibilidades: a) reexportação ou destruição das mercadorias, a expensas do interessado; b) exportação das mercadorias no mesmo estado em que foram importadas ou do produto final no qual foram incorporadas.

Segundo a redação anterior, em vez de suspensão, havia previsão de ocorrência do fenômeno da isenção de impostos, o que deu azo a veto por parte da Presidência da República, como se expõe:

“A isenção de impostos e contribuições incidentes sobre importações de bens e serviços por empresa autorizada a operar em ZPE inviabiliza a cobrança desses tributos nos casos em que parte das mercadorias produzidas em ZPE seja introduzida para consumo no mercado interno, conforme autorização contida no art. 18 do projeto de lei, mesmo que haja a incidência de impostos e contribuições na internação. Nesse caso específico, como consectário da isenção prevista, estabelecer-se-ia uma vantagem competitiva para as empresas instaladas em ZPE em detrimento das demais empresas nacionais. A suspensão, diferentemente, produziria o mesmo efeito, sem, contudo, inviabilizar o necessário recolhimento dos tributos incidentes na internação. Por tais razões, a proposta de se isentar importações e exportações de bens e serviços por empresa autorizada a operar em ZPE contraria o interesse público, razão pela qual propõe-se o veto do art. 10.”¹¹²

A referida mensagem de veto da Presidência da República representa a posição do Poder Executivo, que preferiu optar pela suspensão dos tributos, por meio de moratória, passível de ser convertida posteriormente em isenção ou alíquota zero a partir do preenchimento das condições legais citadas.

¹¹² A mensagem de veto completa pode ser lida em BRASIL. Mensagem de veto 524, Presidência da República 2007. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Msg/VEP-524-07.htm - Acesso em 25 out de 2011.

Afastando a hipótese de isenção imediata, buscou o Poder Executivo ter um maior controle da cobrança dos tributos, no caso de inadimplemento das condições, afinal a isenção só pode ser revogada por meio de lei, o que não ocorre em relação à suspensão.

No entanto, cabe refletir que o Poder Executivo poderia optar pela hipótese de permitir a concessão de uma isenção condicionada, o que não ocorreu, provavelmente, devido ao fato de a implementação das condições nesse tipo de isenção, via de regra, só ser averiguada após o transcurso de um prazo determinado.

Cabe ressaltar que, por força do art. 18, § 4º, I, há possibilidade de as empresas participarem de outros tipos de regulamentos suspensivos. Os benefícios concedidos às áreas situadas nas zonas da SUDAM e da SUDENE também são concedidos normalmente.

Por outro lado, No art. 27, *caput* da Lei 11.508/2007, está disposto que: “empresa instalada em ZPE não poderá usufruir de quaisquer incentivos ou benefícios não expressamente previstos nesta Lei.”

Tal dispositivo tem dupla relevância, pois, além de determinar de forma transparente quais são os incentivos e benefícios fiscais gozados pelas empresas, também busca evitar a concorrência desleal, tem o objetivo de evitar a concorrência

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

De todo o exposto, buscou-se apresentar as Zonas de Processamento de Exportação e suas possibilidades de contribuição para a redução das desigualdades regionais e para a promoção do desenvolvimento tecnológico do país.

Assim, tecendo considerações acerca das relações entre comércio internacional e desenvolvimento, optou-se por expor os paradigmas relacionados à política externa brasileira em matéria comercial. Nesse contexto, demonstra-se como a busca pelo desenvolvimento e pela modernização há muito influencia a construção do interesse nacional.

Dessa forma, é necessário perceber que aspectos dos três últimos paradigmas (desenvolvimentista, neoliberal e logístico) não se manifestam isolados, atualmente, mas sim entrelaçados. O grau de intervenção estatal pode ser tido como um fator que caracteriza cada um desses paradigmas.

O fato de as ZPEs deverem exportar ao menos 80% de sua receita de vendas e serviços ao exterior reforça a busca pela inserção competitiva do país, levada a frente pelo Estado logístico, que busca coordenar as ações de exportação sem, no entanto, tomar para si toda a responsabilidade.

Dessa forma, observa-se que o sucesso da iniciativa das ZPEs depende de fatores ligados à reforma do federalismo brasileiro. Isso porque, é notável o fato de os entes federados agirem sob intensas tensões regionais, mormente no que diz respeito aos efeitos causados pela “guerra fiscal”, que lançam um novo enfoque sobre o problema da solução das desigualdades.

Não obstante a atuação do Supremo Tribunal Federal ter sido constante, ao exercer a função delegada constitucionalmente de apaziguar os conflitos interestaduais, novas questões poderão ser citadas com a consolidação do procedimento de instalação das ZPEs.

Focar a questão sob tal ponto é necessário porque as ZPEs são criadas por iniciativa dos Estados ou Municípios, que recebem o aval da União. Atualmente, há a previsão da criação de 23 ZPEs, mas há dezenas de projetos de lei que visam à criação de novas ZPEs.

Resta saber qual o limite dessas novas implantações e quais os seus efeitos, que poderão acender uma nova guerra fiscal, ligada à atração de investimentos das

empresas exportadoras, em substituição guerra fiscal mais tradicional, ligada à redução das alíquotas do ICMS.

Da percepção de que os incentivos fiscais assumem as mais variadas formas, haja vista a dinamicidade das relações econômicas, traçamos um ensaio de classificação baseado na distinção entre incentivos incidentes sobre a despesa pública e incentivos incidentes sobre a receita pública. Constatamos que a última categoria abrange os tipos de incentivos mais concedidos no Brasil.

Nesse contexto, a análise da experiência internacional relativa à concessão de incentivos fiscais, mostra-nos que o modelo brasileiro de controle da concessão se aproxima ao modelo dos EUA, marcado pela competição entre os Estados, sendo o controle dos incentivos fiscais realizado eminentemente *a posteriori*.

Por outro lado, nota-se que, não obstante a existência de diplomas legais que visam a limitar a concessão desses incentivos, a exemplo da Lei de Responsabilidade Fiscal, que regula as possibilidades de renúncia de receita, nota-se uma carência de carga valorativa mais precisa que preserve a concorrência entre as empresas.

A própria utilização do princípio da capacidade contributiva como parâmetro de concessão dos incentivos fiscais sofre dificuldades, haja vista que o referido princípio é mais adequado às exações de natureza fiscal, no que se revela o choque em relação aos tributos eminentemente extrasfiscais.

Por outro lado, assim como não há tributo puramente fiscal, também não há tributo puramente extrafiscal, haja vista que, no Estado Moderno, essas funções normalmente se entrelaçam. Tal fato faz com que não possamos afastar o princípio da capacidade contributiva, que tem seu valor elevado ao impedir a concessão dos chamados privilégios odiosos.

Além disso, pode-se considerar o princípio da solidariedade, com reservas, haja vista que a solidariedade não pode dar margem a toda sorte de condutas, em respeito ao princípio da legalidade.

Os princípios norteadores da Administração Pública, a exemplo dos princípios da motivação dos atos públicos e da publicidade também não podem ser afastados. A motivação do ato é importante por representar garantia ao contribuinte no controle dos atos administrativos, com o fim de questionar a motivação descabida. Mas, de nada adianta que haja motivação sem que essa chegue ao conhecimento do contribuinte, motivo pelo qual o princípio da publicidade se faz relevante.

Da exposição dos diferentes regimes aduaneiros especiais e regimes aduaneiros concedidos em áreas especiais, situa-se as ZPEs nesses últimos, no que se aproxima da Zona Franca de Manaus e das Áreas de Livre Comércio. No entanto, o marco identificador das ZPEs se revela na produção voltada pra o exterior, no que se distingue dos outros regimes aduaneiros citados.

Com relação aos incentivos concedidos nas ZPEs, identificamos principalmente a existência da suspensão de tributos, que converte-se em isenção ou redução de alíquota zero, a depender da situação.

A preferência do Poder Público em suspender a exigibilidade do crédito tributário, antes de isentar ou reduzir a alíquota a zero, explica-se pelo fato de não haver necessidade da criação de uma nova lei para revogar a moratória, enquanto caso a lei prevesse hipótese de isenção, haveria necessidade de lei para fazê-lo.

Isso demonstra que, não obstante o Estado busque criar as ZPEs com o intuito de liberalizar o comércio de bens nessas áreas, não reluta em preservar sua constante possibilidade de intervenção, o que pode gerar uma certa insegurança aos contribuintes insertos nas ZPEs.

Em suma, análises mais acuradas das possibilidades de sucesso das ZPEs na consecução dos seus objetivos só poderão ser realizada depois de passados alguns anos, como ocorreu com a Zona Franca de Manaus, que já completa mais de 40 anos. No entanto, a legislação em vigor nos permite fazer as considerações de natureza técnico-jurídica realizadas, que muitas vezes são postas de lado sob o argumento de que atrapalham o curso da tão controversa “busca pelo desenvolvimento”.

REFERÊNCIAS

BARRAL, Welber, PIMENTEL, Luiz Otávio (organizadores). **Comércio internacional e desenvolvimento**. Florianópolis, Fundação Boiteux, 2006.

BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. **Manual de direito tributário**. São Paulo, Método, 2006.

BARROS, José D'Assunção. **Sobre a noção de paradigma e seu uso nas ciências humanas**. Cadernos de Pesquisa Interdisciplinar em Ciências Humanas, Florianópolis, v.11, n.98, p. 426-444, jan/jun. 2010. Disponível em: <http://www.periodicos.ufsc.br/index.php/cadernosdepesquisa/article/view/1984-8951.2010v11n98p426/12858> - Acesso em 12 de outubro de 2011.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. 2ª Ed. São Paulo, Lejus, 2004.

_____, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5ª Ed. São Paulo, Noeses, 2010.

BERCOVICI, Gilberto. **Constituição e Política: uma relação difícil**. *Revista Lua Nova*, n.61, p.5-24, 2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3664/RJ**. Relator: Ministro Cezar Peluso. Requerente: Governador do Estado do Paraná. Advogado: Procurador-Geral do Estado do Paraná. Interessado: Governador do Estado do Rio de Janeiro. Brasília, 1º de junho de 2011. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=2358498>. Acesso em 10 de outubro de 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 224.285/CE**. Relator: Ministro Maurício Corrêa. Recorrente: União Federal. Recorrida: Ana Cristina Cysne Soares. Advogados: Lúcia Maria Falcão Nunes e outro. Brasília, 17 de março de 1999. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=RE%28224285%20NUME.%29&base=baseAcordaos> – Acesso em 27 de outubro de 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 204.062/ES**. Relator: Ministro Carlos Velloso. Recorrente: Município de Vitória. Recorrido: CONBRAS Engenharia LTDA. Advogado: Paulo Roberto da Costa Matos. Brasília, 17 de março de 1999. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=239143> – Acesso em 27 de outubro de 2011.

BRASIL. **Lei n. 8.032, de 12 de abril de 1990**. Dispõe sobre a isenção ou redução de impostos de importação, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8032.htm

BRASIL. **Lei n. 11.508, de 20 de julho de 2007**. Dispõe sobre o regime tributário, cambial e administrativo das Zonas de Processamento de Exportação, e dá outras

providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111508.htm

BRASIL. **Decreto 6.814, de 6 de abril de 2009**. Regulamenta a Lei nº 11.508, de 20 de julho de 2007, que dispõe sobre o regime tributário, cambial e administrativo das Zonas de Processamento de Exportação - ZPE. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6814.htm

BONAVIDES, Paulo. **A constituição aberta: temas políticos e constitucionais da atualidade com ênfase no federalismo das regiões**. 3ª Ed, São Paulo, Malheiros, 2004.

_____, Paulo. **Teoria do estado**. São Paulo, Malheiros, 2004.

BONELLI, Regis, Veiga, Pedro da Motta & BRITO, Adriana Fernandes de. **As políticas industrial e de comércio exterior no Brasil: rumos e indefinições**. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA – Texto para discussão n. 527. Rio de Janeiro, 1997. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/pub/td/td0527.pdf>. Acesso em 25 de agosto de 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo, Malheiros, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. **Curso de direito tributário**. São Paulo, Saraiva, 2011.

CATÃO, Marcos André Vinhas *et al.* **Atual cenário dos incentivos fiscais no Brasil: uma comparação a partir dos incentivos de *state aid* na Europa e de *commerce clause* nos Estados Unidos**; Revista de Direito Tributário Internacional, Ano 2, nº5, 2007.

_____, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro, Renovar, 2004.

CERVO, Amado Luiz & BUENO, Clodoaldo. **História da política exterior do Brasil**. 3ª Ed. 2ª reimpressão. Brasília, Unb, 2010.

_____, Amado Luiz. **Inserção internacional: formação dos conceitos brasileiros**. São Paulo, Saraiva, 2008.

_____, Amado Luiz. **Política de comércio exterior e desenvolvimento: a experiência brasileira**. Revista Brasileira de Política Internacional, v. 40, n. 2, Dez 1997. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-73291997000200001&lng=en&nrm=iso>. Acesso em 31 outubro 2011.

_____, Amado Luiz. **Política exterior e relações internacionais do Brasil: um enfoque paradigmático**. Revista Brasileira de Política Internacional, Brasília, Ano 46, v. 46, n. 2, p. 2-22, jun./dez. 2003. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0034-73292003000200001&script=sci_arttext. Acesso em: 09 outubro 2011.

DAVIS, Kevin E, TREBILCOCK, Michael J., **The relationship between law and development: optimists versus skeptics**. Trad. de Pedro Maia Soares. American Journal of Comparative Law. Salem, Oregon: American Society of Comparative Law. V. 56, N. 1, P. 895-946, 2008.

DIAS, Reinaldo. **Comércio exterior: teoria e gestão**. 2. ed. São Paulo, Atlas, 2008.

DULCI, Otávio Soares. **Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil**. Rev. Sociol. Polit., Curitiba, n. 18, Jun 2002. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-44782002000100007&lng=en&nrm=iso>. Acesso em 25 Out. 2011.

FIAS, **Special economic zones: performance, lessons learned and implications for zone development**. 2008.

FIORATI, Jete Jane. **Direito do comércio internacional**. Franca, UNESP, 2006.

GADELHA, Gustavo de Paiva. **Isenção tributária: crise de paradigma do federalismo fiscal cooperativo**. Curitiba, Juruá, 2010.

HESSE, Konrad. **A força normativa da constituição**. Trad. De Gilmar Ferreira Mendes do original Die normative kraft der verfassung (1959); Porto Alegre, Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.

LUCENA, Andréa Freire. **Política de comércio exterior nos anos 90: uma análise de argentina, brasil e Chile** Estudos (UCGO. Impresso) , v. 35, p. 515-525, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo, Malheiros, 2010.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código tributário nacional – anotações à constituição, ao código tributário e às leis complementares 87/1996 e 116/2003**. São Paulo, Atlas, 2009.

MARMELSTEIN, George. **Ordem Jurídica Constitucional: efetivação judicial de direitos econômicos, sociais e culturais**. 2005. 239 f. Dissertação (Mestrado em Direito) Faculdade de Direito, Universidade do Ceará, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. (org.). **Curso de direito tributário**. São Paulo, Saraiva, 2006.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 8 ed. São Paulo, Dialética, 2008.

MELO FILHO, Álvaro. **Teoria e prática dos incentivos fiscais: uma introdução ao direito premial**. Rio de Janeiro, Eldorado Tijuca, 1976.

MENDONÇA, Fabiano André de Souza. **Direito comparado: objeto do direito**. R. FARN, Natal, v.l, n.l, p. 185 - 198 , jul./dez 2001.

MORAES, Henrique Choer. **A atuação internacional do estado em benefício de interesses privados: uma análise jurídica da formação da micropolítica externa**. Rev. Bras. Polít. Int. 45 (2): 114-134, 2002. Disponível em: www.scielo.br/pdf/rbpi/v45n2/a06v45n2.pdf. Acesso em 17 de outubro de 2011.

NEVES, Marcelo. **A constitucionalização simbólica**. São Paulo, Acadêmica, 1994.

ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DO TRABALHO. Escritório Internacional do Trabalho. Relatório: “**Economic development and working conditions in export processing zones: A survey of trends**” Genebra, 2008. Disponível em: <https://www.oit.org/public/french/dialogue/download/wp3englishfinal.pdf> - Acesso em 2 de outubro de 2011.

ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DO TRABALHO. Comitê de Emprego e Política Social: Relatório **Employment and social policy in respect of export processing zones (EPZs)**. Genebra, 2003. OIT. Disponível em: <http://www.ilo.org/public/english/standards/relm/gb/docs/gb286/pdf/esp-3.pdf> - Acesso em 2 de outubro de 2011.

PAES, Nelson Leitão; SIQUEIRA, Marcelo Lettieri. **Desenvolvimento regional e federalismo fiscal no Brasil**: em busca da igualdade na distribuição de receitas. Econ. Apl., Ribeirão Preto, v. 12, n. 4, Dec. 2008 . Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-80502008000400008&lng=en&nrm=iso>. Acesso em 17 Out. 2011.

PEREIRA, Edgard Antonio. **O Mercosul e as zonas francas, zonas de processamento de exportações, áreas de livre comércio e áreas aduaneiras especiais**. Brasília: Instituto de Pesquisa Economica Aplicada, 1992.

PESSÔA, Leonel Cesarino. **O princípio da capacidade contributiva na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. Revista Direito GV, São Paulo, n.9, p. 95106, jan./jun. 2009.

PIO, Carlos. **Liberalização do Comércio**: Padrões de Interação entre Elites Burocráticas e Atores Sociais. In: Eli Roque Diniz; Sérgio Azevedo. (Org.). Reforma do Estado e Democracia no Brasil. Brasília: EDUnB/ENAP, v. , p. 175-211, 1997.

RODRIGUES, Denise Lucena. **A imunidade como limitação à competência impositiva**. São Paulo, Malheiros, 1995.

SANTOS JUNIOR, Francisco Alves dos. **Direito tributário do Brasil**: aspectos estruturais do sistema tributário brasileiro. V. 1, Olinda, Livro Rapido, 2010.

SARAIVA, José Flávio Sombra. **A busca de um novo paradigma**: política exterior, comércio externo e federalismo no Brasil. Revista Brasileira de Política Internacional, Brasília, v. 47, n. 2, p. 131-162, jun./dez. 2004. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rbpi/v47n2/v47n2a05.pdf>>. Acesso em: 04 maio 2011.

SCHARLACK, José Rubens. Incentivos fiscais e planejamento empresarial. In **Planejamento tributário**: São Paulo, Quartier Latin, (p. 271-293), 2004.

SALLUM JR, Brasílio. **Federação, autoritarismo e democratização**. Tempo Social – Rev. De Sociologia da USP, São Paulo, 8 (2): pp 27-52, outubro, 1996.

SERRA, José. **ZPEs no Brasil**: fora de tempo e lugar. Revista de economia política, São

Paulo, vol. 8 n. 4, out/dez 1988.

SILVA, Daniel Cavalcante. **A finalidade extrafiscal do tributo e as políticas públicas no Brasil**. PRISMAS: Dir., Pol. Pub. e Mundial., Brasília, v.4, n, 1, p. 98-122, jan/jul. 2007. Disponível em:

<http://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/index.php/prisma/article/viewFile/218/219> -

Acesso em 17 de outubro de 2011.

SILVA, José Afonso da **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. São Paulo, Malheiros, 2007.

SUKIENNIK, Bernardo Pablo. **Estado Logístico**: contribuição das relações internacionais ao Direito. Revista Jus Vigilantibus. Vitória, 03 de outubro de 2008. Disponível em: <http://jusvi.com/artigos/36341>. Acesso em 09 de outubro de 2011.

SZEZERBICKI, Arquimedes da Silva. **Os princípios gerais da ordem econômica brasileira**: avanços e efetividade desde a constituição federal de 1988. (p. 23) Disponível em

<http://www.eptic.com.br/arquivos/Publicacoes/textos%20para%20discussao/textdisc6.pdf> -

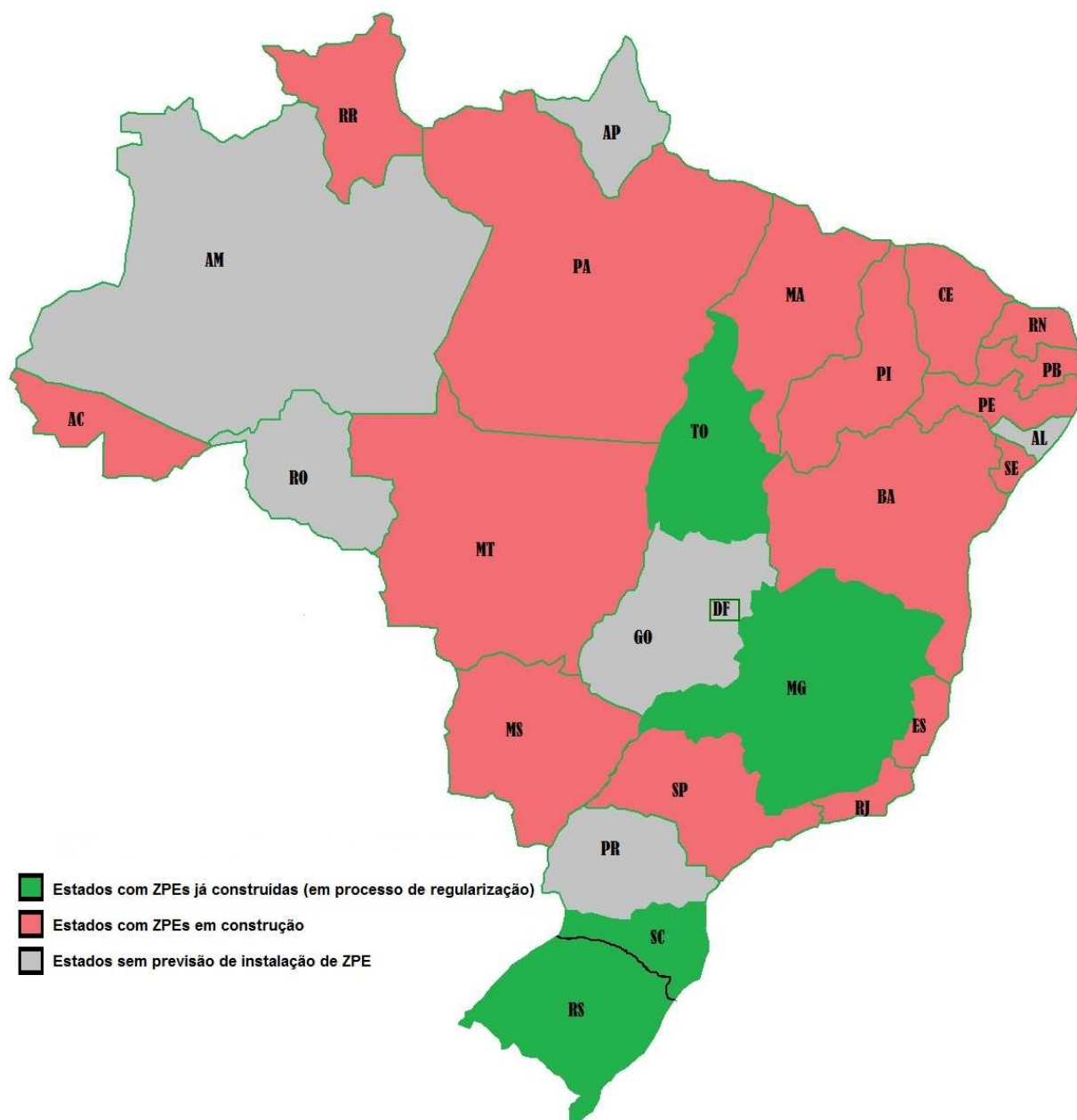
Acesso em 18 de outubro de 2011.

TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. São Paulo, Saraiva, 2002.

TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del estado e de los contribuyentes** (besteuerungsmoral und steuermoral). Madrid, Marcial Pons ediciones jurídicas y sociales, 2002.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. Rio de Janeiro, Forense, 2007.

**ANEXO A – STATUS DA IMPLEMENTAÇÃO DAS ZONAS DE
PROCESSAMENTO DE EXPORTAÇÃO NO BRASIL**



Fonte: ABRAZPE

ANEXO B – PRINCIPAIS DIPLOMAS LEGAIS RELATIVOS ÀS ZPE’S

- Lei nº 11.508/2007 (Dispõe sobre o regime tributário, cambial e administrativo das ZPEs)
- Lei nº 11.732/2008 (Alterou a Lei nº 11.508/2007)
- Decreto nº 6.634/2008 (Dispõe sobre o Conselho Nacional das ZPEs – CZPE);
- Decreto nº 6.814/2009 (Dispõe sobre o regime tributário, cambial e administrativo das ZPEs e regulamenta a Lei nº 11.508/2007);
- Instrução Normativa RFB nº 952/2009 (Dispõe sobre a fiscalização, o despacho e o controle aduaneiros de bens em ZPEs);
- Decreto nº 7.212/2010 (Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI)
- Decreto de 30.06.10 Senador Guimard/AC
- Decreto de 8 de julho de 2011_ZPE de Fernandópolis/SP
- Decreto de 10-06-2010_ZPE de Assú/RN
- Decreto de 10-06-2010_ZPE de Macaíba/RN
- Decreto de 16-06-2010_ZPE de Pecém/CE
- Decreto de 21-12-2010_ZPE de Barra dos Coqueiros/SE
- Decreto de 27-01-2010_ZPE de Suape/PE
- Decreto de 30.06.10 Aracruz/ES
- Decreto de 30.06.10 Bataguassu/MS
- Decreto de 30.06.10 Boa Vista/RR
- Decreto de 30.06.10 Parnaíba/PI
- Decreto Nº 1.118 - Vila Velha /ES
- Decreto Nº 1.122 – Imbituba/SC
- Decreto Nº 1.275 - João Pessoa PB
- Decreto Nº 1.276 - Teófilo Otoni/MG
- Decreto Nº 1.278 – Itaguaí/RJ
- Decreto Nº 97.703 – Ilhéus/BA
- Decreto Nº 98.123 – Araguaína/TO
- Decreto Nº 99.043 – Cacéres/MT
- Decreto Nº 898 – Barcarena/PA
- Decreto Nº 899 - São Luís/MA
- Decreto Nº 996 - Rio Grande/RS
- Decreto Nº 997 – Corumbá/MS
- Resoluções do CZPE