

Q. 7. 15

Ives Gandra da Silva Martins

OS INCENTIVOS FISCAIS E A ZONA FRANCA DE MANAUS NA
ATUAL CONSTITUIÇÃO.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,
Professor Titular de Direito Econômico
da Faculdade de Direito da Universidade
Mackenzie e Presidente da Academia Internacional
de Direito e Economia.

Em 1971, sob a coordenação de Antonio Roberto Sampaio Dória, os autores Antonio Franco de Campos, Beatriz Stevenson Braga, Cláudio de Lima Santos, Henry Tilbery, Ives Gandra da Silva Martins, Maria Aparecida de Moura, Ricardo Assumpção e Roselene Lopes Sciarântola publicaram coletânea de estudos intitulada "Incentivos Fiscais para o Desenvolvimento" (Ed. Bushatsky) em que procuraram, pela primeira vez no Brasil, de forma abrangente, estudar a extrafiscalidade, que se tornara elemento evolucionista fundamental para o país na década de 60.

O livro surgiu dos estudos, em curso de pós-graduação na USP -ao tempo em que os cursos de especialização em 2 anos eram os únicos existentes em sua centenária Faculdade de Direito- dedicado exclusivamente a compreender a realidade fenomênica que levava a nação a optar por aquela gama variada de estímulos fiscais, objetivando promover seu desenvolvimento (1).

(1) Henry Tilbery, por exemplo, naqueles estudos remontou a origem mais recente de tais estímulos ao escrever: "Na idade média, amplos privilégios fiscais eram concedidos, ao clero e às classes nobres, no estado feudal, sendo que a concessão de favores a esses grupos, estava em perfeita harmonia com a estrutura social e econômica, como também com a mentalidade vigente naquela época. A revolução francesa, pondo fim às prerrogativas de classes, trouxe o princípio da generalidade dos impostos. No moderno Estado de Direito não há mais lugar para favores fiscais, que um ditador poderia conceder aos seus amigos e partidários. Antonio Roberto Sampaio Dória na sua obra "Princípios Constitucionais Tributários e a cláusula Due Process of Law" caracteriza a evolução nas palavras: ... segue

Estudou-se a evolução da extrafiscalidade nos diversos países, assim como internamente, entendendo todos os participantes dos debates, que se prolongaram durante um ano, que a experiência brasileira era ímpar, não se assemelhando àquela vivida em qualquer outro espaço geográfico.

Sampaio Dória fez menção a tal característica, na introdução ao livro, ao dizer:

... (1) "... o Estado de Direito foi motivado pelo desejo de frear o arbítrio e a irresponsabilidade das monarquias absolutistas, que pelos séculos XVII e XVIII grassavam por toda a Europa Ocidental e alhures ..." e na mesma obra friza que a cláusula "due process of law", elaborada pela jurisprudência norteamericana, entre outros, estabelece o postulado da igualdade perante os tributos. O princípio da isonomia, consagrado pelos regimes democráticos, está enraizado desde a primeira Carta Magna republicana na Constituição brasileira (E.C. nº 1 de 17/10/69, art. 153 § 1º). Este princípio da igualdade de todos perante a lei, aplicado no campo tributário, exige tratamento imparcial; porém é ponto pacífico, que isso não significa tratamento idêntico em todas as circunstâncias, mas, apenas, tributação igual para pessoas e situações iguais, admitindo tratamento desigual para pessoas e situações desiguais. As isenções fiscais, quando instituídas por interesse coletivo, não violam o princípio constitucional da isonomia. Exige-se somente, que a discriminação tenha uma justificativa real" ("Incentivos Fiscais para o Desenvolvimento", Ed. Bushatsky, 1971, pgs. 17/18/19).

"Enfeixa este volume uma série de estudos sobre tema de relevante interesse e atualidade: o programa de incentivos fiscais, suas causas, políticas e metas, suas estruturas e técnicas, seus malogros e múltiplos êxitos. Velho instrumento e vitalização econômica dirigida, o estímulo tributário desdobrou-se no Brasil, na década passada, num leque de alternativas que em originalidade, amplitude e ambição de propósitos, não encontra símile no mundo contemporâneo. Programas de desenvolvimento lastreados em análoga instrumentação, como o do Mezzogiorno na Itália meridional e o de Porto Rico nas Antilhas, apequenam-se diante da experiência brasileira que, ainda quase só potência, entremostra apenas seus primeiros frutos" (2),

sendo os diversos estudos publicados conformação da sintética e gráfica afirmação do coordenador.

O elemento mais acentuado nos trabalhos, solidamente alicerçados na doutrina nacional e estrangeira e na jurisprudência pátria e comparada, foi de que, sem incentivos fiscais, não se promove o desenvolvimento de regiões distantes dos centros naturais de obtenção das matérias primas necessárias ou de mão de obra especializada, assim como afastadas dos mercados consumidores.

(2) "Incentivos fiscais para o desenvolvimento", ob. cit. pg. 9.

Em outras palavras, as regras de mercado tendem a facilitar a concentração econômica, pelo princípio do custo menor, junto às fontes de matéria prima, de fornecimento de mão de obra especializada, de captação tecnológica ou de mercados estáveis, dificultando que as áreas distantes e pouco desenvolvidas possam quebrar a natural evolução econômica (3).

Os estímulos fiscais são, portanto, o melhor instrumento de reequilíbrio para que o custo maior da produção distante das fontes de fornecimento de matéria prima e mão de obra especializada ou de remessa de produtos ou de prestação de serviços, sejam compensados por uma tributação menor ou até inexistente.

(3) Henry Tilbery, no citado estudo, realça o papel dos motivos econômicos para justificar tais estímulos: "f) motivos econômicos - metas principais: desenvolvimento da produção industrial e agro-pecuária, crescimento do produto nacional bruto, aumento da renda per capita, criação de empregos, estabilidade financeira, fortalecimento da balança comercial e apoio às exportações, redistribuição de rendas, integração do território nacional, ação reguladora flexível da conjuntura econômica.

Ao distinguir, na relação retro, os motivos econômicos (letra "f") de um lado, e os motivos sociais e outros (letras "a" e "e") de outro lado, tenho que fazer a ressalva que na vida real não há separação nítida; trata-se de uma gama de motivos e efeitos interligados. Aliomar Baleeiro cita o pronunciamento de André Marchal de que a Ciência Econômica quase se confunde com a sociologia "porque o fato social não é histórico, geográfico, econômico, político, jurídico, ético ou religioso, mas tudo ao mesmo tempo". Alberto Deodato menciona entre as finalidades das isenções "... desenvolver forças econômicas para facilitar benefícios materiais, morais e intelectuais". Os efeitos puramente econômicos dos vários tipos de isenções são acompanhados por uma variedade de outros efeitos, como progresso da justiça social e também um avanço em campos mais distantes como tecnologia, segurança nacional, vida cultural, política demográfica, ecologia e outros" (ob. cit. pgs. 20/21).

Ives Gandra da Silva Martins

Esta é a razão pela qual na extrafiscalidade a oferta do incentivo fiscal a prazo certo implica sempre uma condição onerosa imposta ao beneficiário, qual seja, a de deixar as regiões onde poderia produzir com menor custo, para optar pela produção mais dispendiosa ou a prestação de serviços mais difícil em áreas, que sem incentivos fiscais, ninguém procuraria (4).

(4) Já escrevi no passado: "Ora, qual a razão institucional da SUFRAMA? Por que foi a autarquia criada? Teria sentido criá-la ou mantê-la sem incentivos fiscais? Seria possível interpretar-se o artigo 29 informando que a política de desenvolvimento da SUFRAMA, no concernente à informática, ficaria mantida, mas sem incentivos fiscais?

À evidência, a resposta poderia ser apenas uma. Como a criação da Zona Franca de Manaus apenas objetivou favorecê-la, à luz da extrafiscalidade, sem os incentivos tributários adicionais para a informática aquela zona seria equiparada a qualquer outra área econômica do país.

Sem os incentivos específicos para a área, o Decreto-lei 288/67, que o artigo 29 da Lei 7.232/84 declarou em plena vigência e eficácia, não abarcaria privilégios maiores que os de qualquer outra área econômica nacional, vale dizer, o artigo 29 estaria declarando que a SUFRAMA seria uma região privilegiada fiscalmente e que o privilégio constituiria em ter as indústrias lá instaladas os mesmos privilégios daquelas instaladas no resto do país!!!

À evidência, se fosse essa a intenção legislativa, isto é, de que todos os incentivos fiscais -única razão de ser do D.L. 288/67- teriam sido revogados, o artigo 29 comportaria cinismo legislativo incompatível com o intuito de preservação dos estímulos regionais, posto que tornaria sem condições de competitividade as indústrias lá instaladas.

Se as indústrias vinculadas à área de informática, postadas na Zona Franca de Manaus, não tivessem acrescidos os estímulos fiscais do D.L. 288/67 aos da Lei 7.232/84, aquela região estaria sendo discriminada, por falta de competitividade, visto que os pólos mais avançados de desenvolvimento industrial se situam fora daquela área e atraem os eventuais interessados, em melhores condições que as da Zona Franca de Manaus.

... segue

Todo o incentivo fiscal a prazo certo pressupõe uma condição onerosa maior para quem opta por dele se beneficiar, que é aceitar exercer suas atividades com menor competitividade do que a de seus concorrentes, falta de competitividade, todavia, neutralizada pelos estímulos fiscais concedidos pelos poderes tributantes.

Tais premissas são fundamentais para que se compreenda a razão de ser do Decreto-lei nº 288/67, que, como já escrevi no passado, tem para mim eficácia de lei complementar (5).

... (4) À luz, já agora do direito econômico, que disciplina juridicamente a macroeconomia, estar-se-ia criando um desestímulo fiscal, pela retirada de privilégios tributários, à implantação de pólos da indústria de informática na Amazônia, se lhe condenando, por se tratar de indústria de ponta, à regressão, em seu estágio de desenvolvimento" ("Direito Econômico e Empresarial", Ed. CEJUP, 1985, pgs. 64/65).

(5) "Aspecto, aliás, de reflexão obrigatória, embora incidental para efeitos do presente parecer, reside no exame da forma legislativa pertinente ao Decreto-lei nº 288 de 28/2/67, que, em seu artigo 7º, deu tratamento legal à matéria relacionada com o ICM, estando assim redigido o referido dispositivo, em sua versão original:

"Art. 7º: As mercadorias produzidas, beneficiadas ou industrializadas na Zona Franca, quando saírem desta para qualquer ponto do território nacional, estarão sujeitas:

I. apenas ao pagamento do imposto de circulação de mercadorias, previsto na legislação em vigor, se não contiverem qualquer parcela de matéria-prima ou parte componente importada;

.....".

Ora, se tivesse o referido decreto-lei 288/67 apenas eficácia de lei ordinária, à evidência, invadindo estaria área de competência exclusiva dos Estados, razão pela qual a indicação do artigo 7º seria de absoluta
... (segue)

Ives Gandra da Silva Martins

Com efeito, tal decreto-lei emitido, como a lei 5172/66, com perfil de legislação ordinária, ganhou eficácia de lei complementar com a Constituição de 1967 e 69, na medida em que foi recepcionado pelo sistema posterior nesta condição. Em outras palavras, apesar de a veiculação surgir como de legislação ordinária, por tratar de matéria pertinente à legislação complementar, ganhou tal eficácia, na ordem jurídica posterior.

... (5) inocuidade. Sem competência impositiva, a União, por lei ordinária, não poderia invadir área que não lhe fosse pertinente. Sua própria alteração posterior pelo Decreto-lei nº 1435 de 16/12/1975 seria constitucional no concernente ao destratamento de matéria estadual, muito embora legislação ordinária possa outorgar incentivos federais, mas não retirá-los, se concedidos por lei complementar.

Se, todavia, a eficácia do D.L. 288/67, no concernente aos incentivos fiscais, ultrapassasse os limites da legislação ordinária para ingressar no campo hierarquicamente superior, ou seja, de lei complementar, à nitidez, a matéria poderia ser tratada em face das disposições da Carta Magna que, em seu artigo 19 § 2º faculta, em casos de relevante interesse social ou econômico nacional, empreste a União seu aparelho legislativo para a produção de leis nacionais, concedendo isenções de impostos estaduais e municipais. Assim está o § 2º do artigo 19 redigido:

"§ 2º. A União, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos estaduais e municipais".

Ora, o dispositivo em questão -lei da União-, embora dissesse que o ICM seria devido, fê-lo em contexto esclarecedor, vale dizer, em contexto em que objetivou eliminar dúvidas sobre a inexistência de incentivos fiscais na área do ICM. O dispositivo serviu como alerta, originado de quem, tendo competência para outorgar isenções, deixou de usar de tal faculdade, em perceptível demonstração de que teria condições de usá-la. Em última análise, informou o dispositivo que o legislador regularia matéria apenas regulável por lei complementar.

Parece-nos, pois, que, em assim sendo, tanto o CTN quanto o D.L. 288/67, formalmente legislações ordinárias, por regularem matéria pertinente à lei complementar, ganharam eficácia de lei complementar, após 15 de março de 1967, e só poderão ser alterados por veículo de tal hierarquia (10) no concernente à retirada de incentivos fiscais ("Direito Econômico e Empresarial", ob. cit., pgs. 53/55).

À evidência, pela Constituição de 1967 e pela E.C. nº 1/69, não poderia a lei federal cuidar de matéria pertinente à legislação estadual e municipal, só o podendo fazer a lei complementar, que é lei nacional e não lei da União (6).

Ora, o artigo 19 § 2º da E.C. nº 1/69 admitia que lei complementar pudesse estabelecer isenções de tributos estaduais e municipais, em face de relevante interesse econômico nacional. O interesse nacional, portanto, prevalecia sobre os regionais ou locais.

(6) Luciano da Silva Amaro, desse modo explica o princípio da recepção: "Onde, segundo, nos parece, está o encaminhamento da questão é no princípio da recepção, estudado no Direito Constitucional Comparado.

Por esse princípio, quando se cria novo ordenamento jurídico-político fundamental (nova Constituição), a ordem jurídica préexistente, no que não conflite, materialmente, com aquele, permanece vigorando, é aceita pela nova ordem constitucional, qualquer que tenha sido o processo de sua elaboração (desde que conforme ao previsto na época dessa elaboração, pois, não o sendo, a invalidade teria atingido a legislação já desde o seu nascimento)" ("Direito Tributário 5", diversos autores, Ed. Bushatsky, 1976, pg. 288).

Ora, o Decreto-lei nº 288/67 editado, por relevante interesse nacional, objetivando o desenvolvimento econômico da região amazônica, estabeleceu incentivos fiscais não apenas federais, mas também estaduais e municipais, com o que seu espectro de atuação não se subordinou apenas ao âmbito federal (7).

Sendo, por outro lado, tais incentivos fiscais destinados a promover o desenvolvimento da região amazônica, à evidência, o espírito do D.L. 288/67 inseria-se no comando supremo contido no art. 19 § 2º da E.C. nº 1/69, visto que tais isenções apenas eram outorgadas objetivando evidente e inequívoco interesse econômico nacional.

(7) Hamilton Dias de Souza sobre o artigo 19 § 2º preleciona: "A terceira hipótese de lei complementar é a prevista no art. 19, § 2º, da Constituição Federal, que estabelece: "A União, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenção de impostos estaduais e municipais".

Trata-se de regra que permite a concessão de isenção heterônoma, posto que seu veículo legislativo é a lei complementar e não a ordinária emanada da ordem de governo competente para a instituição do tributo. Em princípio, competente para isentar é o mesmo que pode tributar. No caso, porém, o relevante interesse social ou econômico nacional justifica que possa ser concedida uma isenção através de veículo legislativo que não é puramente federal, que não é propriamente da União, mas do Estado Nacional, qual seja, a lei complementar.

Vale referir que se trata de verdadeira isenção, e não de imunidade, pois a Constituição apenas cuida de regra de competência. Com base no dispositivo citado, vários diplomas têm sido editados, como, por exemplo, o Decreto-lei 406, de 1968, e a Lei Complementar nº 4, de 1969" ("Curso de Direito Tributário", diversos autores, Ed. Saraiva, 1982, pgs. 33/34).

Há, de se compreender, portanto, que o D.L. 288/67, ao dizer em seu artigo 49 inciso II que:

"Art. 49. As isenções previstas neste Decreto-lei somente entrarão em vigor na data em que for concedida:

...

II. Pelos Municípios do Estado do Amazonas, isenção do imposto de Serviços na área em que estiver instalada a Zona Franca",

ganhou o perfil de legislação com eficácia de complementar, posto que cuidou de isenções estaduais e municipais. Foi mais longe, condicionou as isenções federais às estaduais e municipais, com o que as vinculou, na sua criação e duração, a fim de ofertar garantia absoluta àqueles que, deixando a segurança e a certeza de fontes certas de abastecimento e de mercado, preferiram correr o risco de instalar-se na Amazônia, indiscutivelmente distante de todos os principais centros de comércio e industrialização do país (8).

(8) Beatriz Stevenson assim descreve esta política e as metas objetivadas com a conformação jurídica da Zona Franca de Manaus:

"Caracteriza-se, portanto, a Zona Franca de Manaus como uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais, criada com o intuito de ser um pólo de desenvolvimento para o interior da Amazônia.

... segue

Em outras palavras, pelo princípio da recepção em direito constitucional, o Decreto-lei 288/67 tem eficácia de lei complementar. Só poderia ser alterado por outra lei complementar até 5 de outubro de 1988 e não poderá mais ser alterado nos próximos 25 anos, visto que a atual Constituição

... (8) Os incentivos fiscais especiais constituem um imã para atrair interesses, visando o desenvolvimento econômico do universo amazônico. A parte que cabe à SUFRAMA (Superintendência da Zona Franca de Manaus), como órgão sub-regional, nos limites do domínio de ação da SUDAM, representa apenas o passo inicial. Os brasileiros da Amazônia propõem-se a aventura histórica de integração cultural e econômica do continente amazônico no complexo brasileiro. O gigantesco quadro físico amazônico é um desafio digno de um povo que vergou o Meridiano das Tordesilhas e escreveu as páginas épicas das Bandeiras.

A integração da Amazônia no processo de desenvolvimento nacional é um imperativo de ordem pública e um dos objetivos do programa de Ação Concentrada (PAC) do Ministério do Interior.

Para tanto, todos os setores de infra-estrutura serão atacados, de modo a se criarem as condições especiais exigidas pelo objetivo de integração.

A Zona Franca de Manaus deve ser encarada não só pelo seu caráter puramente econômico-financeiro, mas como um fato humano de elevado sentido, absolutamente necessário, para levar o progresso à Amazônia Ocidental e ocupá-la antes que surjam ameaças externas. Afirma-se, mesmo, que a realidade sócio-econômica do presente já não admite espaços vazios, diante da explosão demográfica do mundo moderno, o que torna esta questão relevante, em última instância, para a segurança nacional.

... segue

prorrogou no concernente à Zona Franca de Manaus, os incentivos fiscais por mais 25 anos, além, portanto, dos 30 mais 10 que tinham sido ofertados aos empreendimentos lá instalados (9).

Com efeito, rezava o art. 42 que o estímulo fiscal prevaleceria por 30 anos, estando assim redigido:

... (8) Na criação da Zona Franca de Manaus, o governo federal teve interesse em contrabalançar as dificuldades de atração para investimentos. A implantação dessa zona completa as possibilidades abertas pela legislação de incentivos fiscais, ao fornecer vantagens adicionais à instalação de indústrias e importação de equipamento em sua área, objetivando, assim, compensar uma desigualdade, ocasionada pela falta de infra-estrutura e pelas grandes distâncias" ("Incentivos Fiscais para o Desenvolvimento", ob. cit., pgs. 226/227).

(9) Manoel Gonçalves Ferreira Filho escreve: "No plano do direito constitucional, o fenômeno jurídico da recepção consiste na revitalização, por uma nova Constituição, do direito comum a ela anterior" ("Enciclopédia Saraiva do Direito", vol. 63, pg. 333) e lembra Kelsen: "Isso se explica pela tese da recepção, que é relembrada, a esse propósito, por Kelsen, no livro "Teoria generale del diritto e dello Stato" (p.119). O texto é extremamente claro e preciso: "Se as leis emanadas sob a velha Constituição continuam a ser válidas sob a nova, isso é possível somente porque lhes foi conferida validade expressa ou tacitamente pela nova Constituição. O fenômeno é um caso de recepção, similar à recepção do direito romano. O novo ordenamento recebe, i.e., adota certas normas do velho ordenamento. Isto significa que o novo ordenamento atribui validade, dá vigor a normas que têm o mesmo conteúdo das normas do velho ordenamento. A recepção é um procedimento abreviado de criação do direito. As leis que, segundo a linguagem corrente, inexata, continuam a ser válidas, são, de um ponto de vista jurídico, leis novas, cujo significado coincide com o das velhas. Essas não são idênticas às leis antigas, porque o seu fundamento de validade é diverso; o fundamento de sua validade reside na nova Constituição, não na velha, e entre as duas não existe continuidade, nem do ponto de vista de uma nem do ponto de vista de outra. Portanto não é apenas a Constituição, mas o ordenamento jurídico inteiro que muda com uma revolução" ("Enciclopédia Saraiva de Direito", vol. 63, pgs. 334/335, 1981).

Ives Gandra da Silva Martins

"Art. 42. As isenções previstas neste decreto-lei vigorarão pelo prazo de 30 anos, podendo ser prorrogado por decreto do Poder Executivo, mediante aprovação prévia do Conselho de Segurança Nacional" (10).

Tal dispositivo, todavia, foi ampliado pelo art. 40 das disposições transitórias da Constituição, que declara:

"Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de 25 anos, a partir da promulgação da Constituição.

§ único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus".

Tal artigo, à evidência, acrescenta, a partir de 5 de outubro de 1988, mais 25 anos, com o que os 19 anos já assegurados anteriormente foram alargados para 25 anos.

(10) O Decreto nº 92.560 de 16/04/86 prorrogou por mais 10 anos os incentivos da Zona Franca de Manaus.

A eliminação do princípio plasmado no artigo 19 § 2º, que exigia lei complementar para estabelecimento de isenções estaduais e municipais no concernente à Zona Franca de Manaus, correspondeu ao estabelecimento de princípio com espectro maior de abrangência, visto que inserido na própria Constituição.

Desta forma, todos os incentivos fiscais de natureza federal, estadual e municipal estabelecidos pelo D.L. 288/67, que ganhou eficácia de lei complementar com a Constituição de 67 e a E.C. nº 1/69, passaram agora a estar assegurados pela lei suprema, pois objeto de comando constitucional.

À evidência, apenas com os elementos atrás expostos já seria possível considerar a lei municipal, que rasgou o compromisso pretérito e revogou isenção obtida em determinadas condições a prazo certo para todas as empresas instaladas em Manaus, de notória e insanável inconstitucionalidade, posto que ferindo os textos inseridos em 3 estatutos excelsos: os de 46, 67 e 88, sendo, por outro lado, o artigo 40 das Disposições Transitórias de aplicação

imediatamente (11).

A inconstitucionalidade, todavia, é ainda maior, pois a revogação fere outros princípios constitucionais explicitados no artigo 178 do CTN, cuja redação é a seguinte:

"Art. 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inc. III do art. 104" (12).

(11) Eduardo Enterría, "La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional", p. 63: "Lo primero que hay que establecer con absoluta explicitud es que toda la Constitución tiene valor normativo inmediato y directo, como impone deducir el artículo 9, 1: "Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico". Esta sujeción o vinculación es una consecuencia de su carácter normativo, por una parte; por otra, la Constitución, precisa este texto, es parte del ordenamiento jurídico, y justamente -hemos de añadir nosotros- su parte primordial y fundamentante, la que expresa los "valores superiores del ordenamiento jurídico" enunciados en el artículo 1 de la propia Constitución y desarrollados en su articulado. Finalmente, la vinculación normativa de la Constitución afecta a todos los ciudadanos y a todos los poderes públicos, sin excepción, y no sólo al Poder legislativo como mandatos o instrucciones que a éste sólo cumplierse desarrollar -tesis tradicional del carácter "programático" de la Constitución-; y entre los poderes públicos, a todos los Jueces y Tribunales -y no sólo al Tribunal Constitucional".

(12) Seabra Fagundes assim interpreta o artigo 178 do CTN:

"A bilateralidade da relação nascida da lei de concessão, impõe ao poder outorgante respeitar a outorga por ele feita" ("Revogabilidade das isenções tributárias", RDA, vol. 58, pgs. 1,4 e 5).

De início, deve-se ler o "e" como conjunção não aditiva, mas alternativa.

O atual presidente da Corte Suprema, ministro Rafael Mayer, ao interpretar o artigo, não oferta dúvidas ao dizer:

"Mas a exigência de motivação explícita à revogação do benefício não está necessariamente reclamada pelo artigo em causa, mesmo porque rege o princípio geral tributário da revogabilidade das isenções a qualquer tempo, salvo se concedidas por prazo certo ou em função de determinadas condições (art. 178 do CTN; Súm. 544), ressalvas aliás não arguidas pela impetrante" (13) (o grifo é meu).

No voto vencedor do eminente magistrado não há dúvida que o prazo certo independe das condições impostas, nem tendo a Súmula 544 se orientado de forma diversa (14).

(13) RTJ 98/912, Novembro de 1981.

(14) A Súmula 544 tem a seguinte dicção:
"ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS CONCEDIDAS SOB CONDIÇÃO ONEROSA NÃO PODEM SER LIVREMENTE SUPRIMIDAS".

Compreende-se, por outro lado, a afirmativa do eminente magistrado. Se a isenção é concedida a prazo certo, tal isenção pressupõe uma garantia ofertada a quem dela quiser se beneficiar. Quem pretender dela se beneficiar há de fazer os cálculos para verificar se o estímulo concedido superará os ônus correspondentes a aceitá-lo e se, no tempo, terá possibilidade de recuperar tais custos adicionais. Se a garantia temporal não fosse assegurada, à evidência, qualquer projeção econômica seria inconsistente e ninguém aceitaria trocar custos adicionais por incentivos fiscais, visto que o planejamento econômico não teria a menor estabilidade (15).

Por esta razão, houve por bem o Ministro Raphael Mayer entender que o prazo certo é, por si só, elemento suficiente para impedir a revogação da isenção antes de seu término.

(15) Aliomar Baleeiro ensina: "Sem dúvida, em princípio, a regra deve ser a revogabilidade ou a redutibilidade da isenção em qualquer tempo em que o Estado entenda que ela já não corresponde ao interesse público do qual promanou. Mas há exceções, quando a isenção, pelas condições de sua outorga, conduziu o contribuinte a uma atividade que ele não empreenderia se estivesse sujeito aos tributos da época. Então ela foi onerosa para o beneficiário. Nesses casos, a revogabilidade, total ou parcial, seria um ludíbrio à boa fé dos que confiaram nos incentivos acenados pelo Estado. A doutrina brasileira pronunciou-se nesse sentido, seguindo rumo aberto por Cooley" ("Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Forense, pg. 592) (os grifos são meus).

Nem se discute aqui a aeticidade de tal procedimento, visto que a revogação antes do prazo consagraria a imoralidade administrativa. A administração agiria como se dissesse: "Realmente, eu prometi 30 anos para atrair investimentos nesta região, porque de outra forma as empresas não investiriam. Mas não foi nunca minha intenção cumprir a palavra. Minha palavra não é confiável. As empresas, que nela acreditaram, deveriam saber que minto e que não cumpro o que prometo, razão pela qual, agora vão pagar por terem acreditado em mim. Realmente, eu prometi que as empresas não pagariam impostos por 40 anos, mas como a minha moral é flexível, não honrarei minha palavra" (16). Embora tal procedimento não dignifique a administração pública, ele seria possível se a lei o

(16) Platão, ao hospedar as palavras de Sócrates, tinha o hábito, em seus diálogos, de imaginar o raciocínio que fariam as outras pessoas. Notável é a negativa de Sócrates em fugir do cativoiro, utilizando-se de tal técnica de argumentação: "Then will they not say: "You, Socrates, are breaking the covenants and agreements which you made with us at your leisure ..." "You had your choice and might have gone either to laredsemon or Creta, both which states are ofter praised by you for their good government" "But if you go-forth ... breaking the covenants and agreements which you have made with us, and wronging those whom you ought least of all to wrong, that is to say, yourself, yours friends, your country and us, we shall be angry with you while you live and our brethren, the laws in the world below, will receive you as an enemy; for they will know that you have done your best to destroy us" ... "This, dear Crito, is the voice which I seem to hear" ... "Leave me then, Crito, to fulfill the will of God, and to follow whithin he leads" (Plato-Crito, Encyclopaedia Britannica, Ed. The Great Books, 1955, v. 7, p. 216-9).

permitisse. O certo, todavia, é que não permite, pois o artigo 178 do CTN, na interpretação do S.T.F., considera que apenas a existência de prazo certo é elemento suficiente para que não se possa revogá-la antes de seu escoamento (17).

Acontece, todavia, que a concessão de isenção foi sob condição onerosa, vale dizer, os investidores na Zona Franca de Manaus, pelo simples fato de instalados naquela região, passaram a estar distante dos mercados de suprimento e dos mercados de aquisição de seus produtos, sobre ser o transporte para envio de matérias-primas produtos semi-elaborados e finais ou a contratação de mão de obra especializada, muito mais onerosos do que se a fábrica ou estabelecimento prestador se estabelecesse em São Paulo ou no Rio de Janeiro.

(17) De notar-se que a decisão do S.T.F. é posterior à Lei Complementar nº 24/75 que se utiliza da conjunção "e" e não "ou", o que vale dizer, o efeito alternativo continua, como continuou até 5/10/88 o mesmo efeito em relação ao artigo 55 do CTN, cuja exegese foi ofertada pelo VI Simpósio Nacional de Direito Tributário: "Decreto-lei pode instituir ou aumentar tributo desde que observado, cumulativamente, os requisitos constitucionais da urgência e interesse público relevante" ("Caderno de Pesquisas Tributárias nº 7", Ed. CEEU/Resenha Tributária, 1982, pg. 269). É que as conjunções "e" ou "ou" têm sido utilizadas ora como aditivas, ora como alternativas.

O simples fato de uma empresa pretender produzir ou prestar serviços em Manaus representa ônus adicional a seu custo de produção e comercialização, de tal forma que o incentivo recebido não o é, graciosamente, mas com evidente encargo operacional superior ao de seus competidores localizados em centros mais desenvolvidos, que se encontram perto das fontes de abastecimento e do mercado comprador.

Esta é a razão pela qual, se não fosse pelo prazo certo, também pelos custos operacionais, as empresas de Manaus aceitaram condição onerosa para usufruir incentivos (18).

(18) É esta a opinião de Aliomar Baleeiro ao interpretar a jurisprudência do S.T.F.: "Mais tarde, o S.T.F., em sucessivos casos, assentou jurisprudência no sentido de que as isenções concedidas por prazo certo e sob condição onerosa não podem ser livremente suprimidas (Pleno: R.M.S. 14.101, Gallotti, 29/4/65, R.T.J., 33/291; R.M.S. 14.174, V. Nunes, 13-4-65; R.T.J. 33/177; E.R.E. 51.680, V. Nunes, 29-4-65; R.T.J., 33/67; R.E. 51.534, V. Bôas, 4-12-62, R.E. 54.773-Pb., Gallotti, de 23/7/64; R.E. 51.680-Pb.; Gallotti, de 18-4-63; R.E. 33.356, de 12-4-57; R.M.S. 7.828, 11-1-61; R.M.S. 9.507, de 13-6-62; R.E. 51.160, de 9-8-63; R.E. 12.554, 29-4-64, D.J. 11-6-64, p. 1792; R.E. 49.423, de 7-8-62; R.M.S. 11.210, 6-12-63, D.J. 30-4-64, p. 187 etc.). Finalmente, a Súmula nº 544, de 3-12-69 assentou que "isenções tributárias concedidas sob condição onerosa não podem ser livremente suprimidas". Esses julgados sustentam três princípios: a) a isenção pura e simples pode ser revogada livremente pelo legislador em qualquer tempo; b) mas o legislador não pode revogar ou reduzir a isenção onerosa, condicionada, por prazo certo; c) a autoridade administrativa pode cancelar o ato pelo qual concedeu, em caso especial, a isenção, se verificar fundamentadamente que o beneficiário não preencheu ou não cumpriu as condições estabelecidas na lei, que autorizou aquela dispensa do imposto" ("Direito Tributário Brasileiro", ob. cit., pg. 593).

Há, todavia, ainda a considerar que o artigo 178 não faz menção a condições onerosas. O elemento a ser considerado na dicção complementar assim apresentada:

"Art. 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inc. III do art. 104",

é a referência a "determinadas condições". À evidência, as condições indicadas são aquelas de preenchimento de determinados requisitos para usufruir as isenções (19).

No caso da consulente, à evidência, tais requisitos foram preenchidos, quando de sua inscrição na Prefeitura e nos órgãos correspondentes, posto que os critérios para aprovação dos projetos e instalação de estabelecimentos são aqueles necessários para usufruto dos benefícios. Esta é a razão pela qual, a Constituição proibiu houvesse modificação dos mesmos,

(19) Henry Tilbery escreve: "A distinção entre isenções não condicionadas e sem prazo determinado, de um lado, e isenções condicionadas ou concedidas por prazo certo, de outro lado, é importante para saber sobre sua revogabilidade. A regra deve ser a revogabilidade das isenções de acordo com o interesse público. Este princípio prevalece tanto para as isenções não condicionadas como também para as isenções sem prazo certo" ("Incentivos fiscais para o desenvolvimento", ob. cit. pg. 40).

a partir de 5/10/88 por parte de Estados e Municípios, só podendo haver alterações por lei federal. Assim está escrito o § único do artigo 40 da atual Constituição:

"§ único: Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus".

Ora, se a isenção foi concedida a prazo certo e se as determinadas condições para instalação do estabelecimento em Manaus foram preenchidas pela consulente; se apenas por lei complementar poderia haver alteração das características dos incentivos fiscais, à luz da E.C. nº 1/69 e agora apenas por força de emenda constitucional, não há como admitir a esdrúxula e aética revogação de incentivo fiscal sob a alegação de que nem feriria o direito adquirido, nem estaria por força do art. 49 do D.L. 288/67, obrigado o Município a ofertar incentivos fiscais. De lembrar-se que o art. 178 fala em "determinadas condições" e não em "condições onerosas" (20).

(20) Walter Barbosa Correa, na mesma linha de meu pensamento, escreve sobre o artigo 178: "Não é essa, contudo, a esteira em que corre o CTN e a maioria dos autores nacionais, que dão prevalência à proteção dos interesses individuais, derivados do direito adquirido, sem se importarem com a limitação que tal medida acarrete, no campo do direito público, ao poder de impor do Estado" ("Comentários ao CTN - vol. 2" in "Direito Tributário 4", Ed. Bushatsky, 1976, pg. 216).

Ives Gandra da Silva Martins

Em relação a outro aspecto, o argumento dos defensores da revogação ilimitada é curioso. Entendem os que o admitem que, pelo art. 49, as leis incentivadoras estaduais e municipais apenas deveriam ser criadas antes, mas não precisariam ser mantidas depois. Vale dizer, criadas as leis estadual e municipal, tão logo surgisse a lei federal, elas poderiam ser revogadas, de tal forma que o legislador teria estabelecido original "quebra-cabeças" legislativo, condicionando a emissão da lei federal à emissão das leis estadual e municipal para iludir os investidores, mas poderiam os legisladores estaduais e municipais afastarem-se do pacto contraído, de imediato (21).

À evidência, não é este o sentido do art. 49. O sentido é exatamente o oposto. Para vincular de forma definitiva a implantação da Zona Franca de Manaus, -que iria beneficiar as empresas e o desenvolvimento de toda a região, o Estado e os Municípios- o legislador declarou que a União apenas auxiliaria, com incentivos, aquela região se o Estado do Amazonas e o Município de Manaus aderissem ao esforço nacional, razão pela qual vinculou, do nascimento à extinção, todos os incentivos federais, estaduais e municipais. A curiosa e imotivada justificação não ganha altura, até porque nem mesmo a interpretação literal, a que aludem seus

(21) Escreve Edgard Neves da Silva: "São elas revogáveis, porém, no Direito Posto, só não o serão as concedidas por prazo certo e em função de determinadas condições, resguardando-se, nesse caso, o direito adquirido do sujeito passivo" ("Curso de Direito Tributário", Ed. Saraiva, 1982, pg. 184).

seguidores, se aplicaria, visto que, hoje, a doutrina e a jurisprudência reconhecem que a interpretação não pode ser apenas gramatical, mas deve ser lógica, sistemática, histórica, etc. (22).

O sentido, pois, do art. 49 inciso II, vinculando do nascimento à morte, os incentivos federais, estaduais e municipais, trilha por rota diversa daquela apresentada por conveniente exegese do Poder Tributante.

Por fim, o direito adquirido -mais do que o art. 178 do CTN, que já garante sobremaneira as empresas be neficiadas- é o que mais seria atingido pela preten dida revogação. Tais empresas, desde o advento do Decreto nº 25 e da lei

(22) Edda Maffei escreve: "Emílio Betti manifesta repúdio à interpretação puramente literal e, comentando o brocardo "ubi lex non distinguit. nec nos distinguere debemus", conclui que, "se fosse entendido com rigor, conduziria à adoração fetichista do teor literal da lei, impediria todo e qualquer controle dela à luz da "ratio iuris" e, operando o crivo da crítica, excluiria não só toda tentativa de correção do alcance concebido em sentido restrito, mas até todo esclarecimento limitativo do significado da fórmula legislativa". Na realidade, a interpretação gramatical necessita da lógica para inferir das palavras o valor da norma jurídica. Observa Alípio Silveira que o legislador brasileiro "daria cópia de atraso injustificável, se obrigasse o aplicador, mesmo em certos casos, a limitar-se à interpretação literal, uma vez que a interpretação das leis é um processo mental único, uma síntese dos vários elementos -gramatical ou literal, lógico sistemático, teleológico etc." ("Curso de Direito Tributário", ob. cit. pg. 86).

1167/73 têm direito adquirido a gozar de 30 anos de incentivos, incentivos prorrogados por mais 10 anos e, por fim, por mais 6 anos com a atual Constituição (23).

Tal direito adquirido não pode ser retirado sem grave ofensa a uma das mais importantes garantias constitucionais do cidadão. A revogação da lei, sobre ser aética, é, portanto, de notória inconstitucionalidade, devendo os tribunais reconhecerem a nítida ofensa aos mais elementares princípios do direito constitucional (24).

(23) O artigo 47 da Lei 1167/73 reza o seguinte:
"Ficam isentas do Imposto sobre Serviços as empresas ou profissionais autônomos, prestadores de serviços pelo prazo estabelecido no Decr.-lei 288/67 que instituiu a Zona Franca de Manaus".

(24) O artigo 5º inciso XXXVI da atual Constituição e o artigo 153 § 3º da Constituição pretérita têm a seguinte dicção:
"Art. 5º.
XXXVI. a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada";
"Art. 153.
§ 3º. A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada".