

Como assegurar o diferencial competitivo da ZFM
nas Leis que vão disciplinar o novo Sistema
Tributário do Brasil

Sumário

1.	Introdução	2
2.	O Framework legal	3
2.1.	As regras específicas para a Zona Franca de Manaus	3
2.2.	Um pouco do básico: Premissas necessárias	4
2.3.	A questão da atividade Agropecuária	4
3.	O Sistema Proposto para Comércio e Indústria	5
3.1.	A equalização da solução	9
3.2.	Na Atividade Comercial	10
3.2.1.	Entradas para o Comércio	11
3.2.1.1.	Do Exterior	11
3.2.1.2.	As entradas nacionais	11
3.2.1.3.	Das Operações Locais (Entradas e Saídas)	11
3.2.2.	Saídas (Vendas) do Comércio	12
3.2.2.1.	Exterior	12
3.2.2.2.	Locais	12
3.2.2.3.	Para fora da ZFM (Exceto ALC's)	12
3.3.	Atividade Industrial	13
3.3.1.	Entradas	13
3.3.1.1.	Do Exterior	13
3.3.1.2.	Nacionais	14
3.3.1.3.	Locais	14
3.3.2.	Saídas	15
3.3.2.1.	Para o Exterior	15
3.3.2.2.	Nacionais	15
3.3.2.3.	Locais	15
4.	CONCLUSÃO	16

1. Introdução

O desafio imposto na implementação da Reforma Tributária, em relação à Zona Franca de Manaus, foi o de desenhar, dentro do quadro geral, um modelo de tributação específico para a área que respeitasse a determinação constitucional pré-existente, que já definira a Zona Franca de Manaus como área econômica especial **até 2073**, com suas características “de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais” (EC 83/2014).

Era preciso adequar-se a esta regra constitucional de prazo certo, insuscetível de supressão ou diminuição dentro de um quadro do Estado de Direito. A solução foi encontrada, mas a Reforma foi além.

O decorrer dos anos dará à Emenda Constitucional 132/2023 sua verdadeira dimensão histórica, indo além da importante reforma dos tributos sobre o consumo.

Fato é que foram introduzidos elementos importantes à dinâmica da economia do Amazonas que terão, com certeza, efeito na questão ambiental, na proteção da floresta e no desenvolvimento econômico e social. A inovação constitucional consagra a implementação de proposta há muito defendida na sociedade amazonense: A diversificação da Matriz Econômica do Estado.

Há mais de uma década temos postulado que o papel fundamental do Polo Industrial de Manaus na ocupação econômica, no desenvolvimento social e na proteção da floresta, seja complementado por uma diversificação da matriz econômica do Estado, que incorpore os ativos da floresta, seus serviços ambientais ao processo de ocupação econômica e territorial desta parte crítica do planeta, bem como outros serviços de base tecnológica e científica, distribuídos para além do perímetro demarcado da Zona Franca de Manaus.

A geração de emprego, de renda (pública e privada), de educação, enfim de oportunidades propiciadas pelo PIM, precisam se tornar um vetor dessa diversificação de forma a incorporar as cidades e comunidades interioranas ao processo econômico.

A reforma, na prática, definiu esses dois vetores para a nossa economia:

- a) O fortalecimento do modelo Zona Franca, determinando a adequação do novo sistema de tributos, e;
- b) A diversificação econômica, com a criação de Fundo destinado especificamente a este indispensável processo.

Agora, o passo seguinte do processo de implementação da reforma é exatamente a elaboração das leis necessárias a efetivação dos comandos constitucionais por ela introduzidos.

Inúmeras são as possibilidades de instrumentalizar, dentro do novo sistema tributário, o diferencial competitivo da Zona Franca de Manaus, o que aqui pretendemos é oferecer ao debate, à crítica pública, um modelo de fácil viabilização.

O sistema pode ser sintetizado da seguinte forma. Os benefícios do ICMS e PIS/COFINS que hoje fazem parte da cesta de benefícios tributários da Zona Franca de Manaus podem ser transferidos de forma equivalente para o novo sistema, pela simples restituição, no mesmo momento que se realiza a entrega da arrecadação ao Estado.

Como a pedra de toque do novo sistema é exatamente a restituição de créditos acumulados, não haverá dificuldades operacionais. Para efeitos práticos os atuais incentivos fiscais equivalem a créditos acumulados que serão retornados às empresas.

É importante registrar que a proposta aqui apresentada nasceu da interação e discussões havidas na elaboração da proposta do CCif (Centro de Cidadania Fiscal) que tivemos oportunidade de participar, coordenadas pelo Prof. Nelson Machado.

Ligeiramente diversa, bebe na mesma fonte de simplificação, de aderência ao modelo tributário da Reforma e do mecanismo de restituir valores quando do acúmulo de créditos pedra de toque do novo modelo.

Nossa experiência na gestão de tributos estaduais, mostra que após a implementação, a atualização tem um caráter meramente incremental.

E na etapa inicial basta a SEFAZ_AM e RFB compartilhar as tabelas de seu sistema que regulam os diferentes tratamentos hoje JÁ aplicados, via sistema de dados.

2. O Framework legal

2.1. As regras específicas para a Zona Franca de Manaus

Considerando esta realidade jurídica pré-existente do funcionamento pleno da ZFM até 2073, era necessário que o texto constitucional definisse os parâmetros de adequação do novo sistema tributário no tratamento à Zona Franca de Manaus. E assim foi estabelecido naquele que se tornou o art. 92-B, do ADCT da CF:

*“Art. 92-B. As leis instituidoras dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal **estabelecerão os mecanismos necessários**, com ou sem contrapartidas, para **manter**, em caráter geral, **o diferencial competitivo assegurado à Zona Franca de Manaus pelos arts. 40 e 92-A** e às áreas de livre comércio existentes em 31 de maio de 2023, nos níveis estabelecidos pela legislação relativa aos tributos extintos a que se referem os arts. 126 a 129, todos deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias*

(grifei)

Avançando e indo “além depois ¹” veio a *inovação constitucional*, no mesmo art. 92-B:

“§ 2º Lei complementar instituirá Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas, que será constituído com recursos da União e por ela gerido, com a efetiva participação do Estado do Amazonas na definição das políticas, com o objetivo de fomentar o desenvolvimento e a diversificação das atividades econômicas no Estado.”

¹ No dizer de Samuel Benchimol

O comando constitucional é cristalino: Cabe a legislação, complementar e ordinária, implementadora dos novos tributos, estabelecer os mecanismos que “desenhem” o diferencial competitivo assegurado à ZFM até 2073.

Esse o desafio presente, interagir com o processo de elaboração das leis.

Como fazer isso? Diversos os caminhos que levam a Roma (ou à Anamã, ou a Costa do Marrecão). Não há uma via única, mas qualquer deles há de se submeter ao regramento geral da Constituição.

Queremos propor e discutir um modelo, submetendo-o à crítica pública, alinhado à eficácia e simplificação operacional que se buscou com esta reforma dos tributos do consumo.

Sabendo que o “diabo mora nos detalhes” e dado o histórico de lutas para a preservação do modelo e de incompreensão e, até má vontade, de uns tantos burocratas enquistados no Poder Central, alguns têm a preocupação de que esta legislação vindoura possa trazer no seu bojo algo tipo um *capitis diminutio*, contornando as disposições constitucionais expressas.

O que aqui propomos busca se adequar plenamente ao que estabelece a CF.

2.2. Um pouco do básico: Premissas necessárias

O modelo ZFM teve estabelecido no DL 288/67 três áreas específicas de atividades econômicas que buscava desenvolver:

- Indústria
- Comercio
- Agropecuária

Para identificarmos os caminhos a serem construídos temos de ter “na massa do sangue” o que dispõe o § 1º do Art. 92-B

“§ 1º Para assegurar o disposto no caput, serão utilizados, isolada ou cumulativamente, instrumentos fiscais, econômicos ou financeiros.”

(Grifei)

Explicitamente, foram ampliados os possíveis instrumentos a serem utilizados na consecução do escopo de fixar o diferencial competitivo necessário e bastante para a manutenção e sucesso do modelo de desenvolvimento.

Este ponto é importante destacar, pois entendemos que o tratamento a ser aplicado à Agropecuária deve ser distinto, aos dois demais segmentos. Por quê?

2.3. A questão da atividade Agropecuária

Dentro do contexto atual fica claro que a Agropecuária tem de se adequar as preocupações ambientais de produção no ambiente amazônico, especialmente em um mundo em dramáticas mudanças climáticas, e seu conceito deve se ampliar para um entendimento que abranja um amplo leque de atividades primárias. Fica claro que para esse conjunto de atividades temos de aplicar instrumentos distintos, aos que devem ser, **primariamente**, utilizados no desenho para o comércio e para a indústria, ou seja instrumentos de natureza tributária.

Para as atividades do setor primário os demais mecanismos previstos naquele § 1º do Art. 92-B (**instrumentos econômicos ou financeiros**) serão mais eficazes. Seja pela via do subsídio da própria atividade, seja para a infraestrutura específica do ambiente amazônico, para o fomento da pesquisa científica imprescindível ou da regularização fundiária, tornando-os um dos objetivos prioritários do Fundo de Diversificação.

Há aqui, portanto, a constituição de interessante “ponte” entre a questão da Zona Franca e a consequente diversificação. O Fundo de Diversificação criado destina-se a fortalecer as atividades em todo o território do Estado e não apenas na área delimitada da ZFM, mas também não a exclui.

3. O Sistema Proposto para Comércio e Indústria

No que tange as atividades comerciais e industriais os mecanismos tributários (uma das espécies dos instrumentos fiscais) aparecem, inicialmente, como mais adequados à manutenção do diferencial competitivo a que se refere o texto constitucional.

É neste sentido que apresentamos uma proposta que está adequada **ao caráter geral** a que se refere o texto constitucional, **entendendo que as situações específicas e transitórias** previstas tanto na lei de incentivos do Estado, quanto na legislação esparsa e atos administrativos **devem ser ou exauridas no processo de transição ou tratadas também de forma específica**.

Propedeuticamente, temos de destacar alguns pontos da mudança constitucional que devemos observar na elaboração das regras que assegurem o diferencial competitivo. Três delas parametrizam as escolhas a serem feitas.

- I. Os tributos serão calculados **“por fora”**, ou seja, vão estar segregados do valor do bem ou serviço comercializado. Hoje a regra, no ICMS, é que o imposto compõe o valor do bem, impactando de forma distinta a formação do preço.
- II. Adoção do **Princípio do Destino** – significa dizer que o imposto arrecadado pertence ao estado onde se localiza o adquirente do bem ou serviço, diferente da sistemática presente onde o imposto pertence ao Estado onde se localiza o estabelecimento vendedor.
- III. A **vedação** ao mecanismo de **Crédito Presumido** nas operações subsequentes de isenção e imunidade (**Erro Crasso da Reforma**)
- IV. **IBS e CBS devem ter as mesmas hipóteses** de fato gerador, fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos. Imunidades, etc. Enfim, são gêmeos;

Aspecto relevante a destacar é que a Reforma, mesmo trazendo mudanças significativas, se propõe “neutra” em termos de carga tributária – Não é objetivo da reforma aumentar a carga tributária, isto tem sido destacado por todos proponentes ou defensores.

O modelo que aqui propomos se aplica tanto ao IBS quanto a CBS. No IBS é possível uma replicação de 100% do atual nível de diferencial competitivo. Na CBS dependerá da dimensão final da alíquota a ser definida.

Ainda que, na prática, no modelo ZFM, todos os benefícios fiscais se caracterizem como **créditos fictos** (diversas são as denominações legais adotadas: crédito presumido, crédito estímulo, crédito outorgado etc.), eles são utilizados em etapas distintas. Em alguns momentos pelo vendedor, outros pelo adquirente, sempre para diminuir o valor a pagar da obrigação tributária. Tanto o ICMS quanto a PIS/Cofins usam estes mecanismos.

Portanto, hoje, há benefícios fiscais que impactam diretamente a etapa de produção industrial e outros que são apropriados pelos adquirentes. No novo modelo, com o imposto por fora, fica explícito que o adquirente é quem suporta o imposto, e nele deve ser construído o diferencial competitivo.

É de se destacar que quando há isenção (ou imunidade), o crédito ficto em etapa subsequente da cadeia produtiva se destina apenas a assegurar a isenção estabelecida para aquela etapa anterior. Caso contrário, em se tratando de imposto sobre valor adicionado, haveria tributação retroativa da etapa isenta. O crédito apropriado é o mecanismo que assegura o ganho financeiro proporcionado pela isenção da etapa anterior.

Por essa razão a vedação ao crédito na etapa posterior é erro imperdoável. Na hipótese de imunidade (matéria constitucional) em apenas uma etapa, não conceder o crédito na etapa seguinte, configura violação à imunidade estabelecida para etapa anterior. De igual forma na hipótese de isenção.

Mas é o que diz o art. 156-A em seu § 7º:

“§ 7º A isenção e a imunidade:

I - não implicarão crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes; “

Outro aspecto a distinguir sobre os diversos mecanismos de proteção à competitividade é o papel do IPI.

No caso do IPI faz-se necessário destacar que hoje trata-se apenas, mas importante, cláusula de barreira. Não resulta em nenhum ganho financeiro para as empresas do PIM, mas cumpre um papel de inibir, principalmente, a importação do exterior de bens acabados.

Assim, **no caso dos bens intermediários**, com a manutenção do crédito do IPI na etapa subsequente há um ganho de competitividade ao produto, gerado pela isenção na produção no PIM, mas nenhum ganho financeiro à empresa, exatamente como acima descrito (Crédito ficto apropriado pelo adquirente equivalente à isenção concedida ao produtor)

Feitos tais esclarecimentos remanesce a questão de como construir os mecanismos que assegurem a manutenção da competitividade tanto do Comércio, quanto da produção no Polo Industrial da Zona Franca de Manaus.

Neste sentido o modelo proposto:

- a) Busca replicar o mais próximo possível o impacto hoje pré-existente propiciado pelos benefícios fiscais gerados pelos tributos que são extintos;
- b) Implica em ZERO alteração operacional para qualquer empresa, com os novos tributos, dentro e fora do PIM, tanto no IBS, quanto na CBS.

A principal característica de nossa proposição é aplicação da regra geral as operações da ZFM, tributando-as todas, e **utilizando-se do mecanismo do próprio sistema para as situações de acúmulo de crédito (como os das empresas exportadoras) gerido pelo Comitê Gestor restituir o valor equivalente ao benefício atual para repor o diferencial competitivo, no mesmo momento da entrega da arrecadação ao Estado.**

Para entender.

O efeito concreto da adoção do Princípio do Destino é que ele TRANSFERE a arrecadação que **hoje** pertence ao Estado de origem da venda para o Estado onde o produto é destinado.

Como o Polo Industrial incentivado de Manaus destina 98% da sua produção para comercialização nos demais estados, por consequência transferirá 98% do imposto que originalmente é arrecadado pela indústria, na comercialização dos produtos do PIM, do Amazonas para os Estados onde se localizam os adquirentes de nossos produtos

Ocorre que, pela aplicação da regra geral do novo sistema, essa transferência, no caso específico do Amazonas, será MAIOR que a tributação atual. Por quê?

As tabelas a seguir mostram como a aplicação do novo modelo tributário transferirá uma arrecadação maior que a hoje gerada. Analisemos a situação comparativa entre as duas formas de tributação.

Trabalhemos, por hipótese, comparando a aplicação dos novos tributos **sem a aplicação de qualquer mecanismo de recomposição do diferencial competitivo do comércio e da indústria**

Escolhemos duas hipóteses simples. A Entrada de bens de origem nacional no território da ZFM e a venda da produção da Indústria comparando a tributação hoje, no âmbito do ICMS, com a REGRA GERAL (repetindo, ANTES da aplicação de qualquer mecanismo de recomposição da competitividade).

DISCLAIMER: Para efeitos meramente didáticos, para facilitar a compreensão, utilizamos a mesma alíquota.

ZFM Hoje x REGRA GERAL novo modelo

Hipótese A – Impacto na entrada de mercadorias

	Tributação Atual (Com benefícios da ZFM)		Tributação REFORMA (Antes benefícios)	Diferença a maior de Imposto Arrecadado
Valor do Bem		1.000,00	1.000,00	
Alíquota Aplicável	12%	Isento	120,00	120,00

O Amazonas se apropriaria de uma arrecadação que hoje não existe e representa aumento da carga tributária (**Efeito indesejado na Reforma**).

Tanto os insumos industriais, quanto as mercadorias destinadas ao comércio da ZFM, adquiridos no mercado nacional seriam terrivelmente onerados.

Vejamos o impacto nas operações de venda do setor industrial (saídas). Para os mais leigos cumpre esclarecer: No cálculo do imposto devido pela comercialização da produção do Polo Industrial de Manaus, após se identificar o imposto devido na operação, é concedido pelo AM, um crédito estímulo adicional a ser abatido daquele valor, chegando-se ao valor a ser efetivamente pago. Daí o diferencial identificado abaixo, na hipótese de não aplicação de mecanismos compensatórios.

Hipótese B – Saída de mercadorias industrializadas no Polo Industrial de Manaus (Arrecadação Transferida do AM para outros Estados)

	Tributação Atual		Tributação REFORMA	Diferença maior de Imposto Arrecadado
Valor do Bem		1.000,00	1.000,00	
Alíquota Aplicável	12%	120,00	120,00	
Crédito Estímulo concedido pelo AM (mínimo)	55%	- 66,00	sem benefício	
Imposto DEVIDO nesta etapa		54,00	120,00	

Nesta hipótese, os demais entes federativos (Estados e DF) se apropriariam não apenas da arrecadação que hoje é devida ao Amazonas e será transferida para o destino (**Efeito desejado**), mas também de uma arrecadação que hoje não existe e que representa aumento da carga tributária (**Efeito indesejado**)

O ponto fulcral a verificar é que **a aplicação da regra do novo sistema aumenta a arrecadação no exato valor do benefício HOJE concedido**. É o resultado óbvio da supressão de tal benefício fiscal.

Este fenômeno ocorre em todas as hipóteses comparativas entre ICMS e IBS nas operações envolvendo a ZFM.

Reiterando. Para equalizar este aumento indesejado da Arrecadação e recompor o diferencial competitivo, respeitando o comando constitucional de preservação do modelo Zona Franca de Manaus **propomos que seja aplicada a regra do próprio sistema de retornar os valores da, chamemos assim, arrecadação excedente que equivale aos benefícios fiscais hoje concedidos**, no mesmíssimo procedimento adotado no caso dos créditos acumulados pelas empresas exportadoras.

Calcular como? Para quem devolver? Por aproximações sucessivas verifiquemos esses questionamentos, porque de fato não pertence às empresas a totalidade desse excesso de arrecadação, dado que aí estão embutidas as obrigações das Contribuições de Contrapartida, como demonstraremos a seguir.

Desde logo, antes de avançarmos, destacamos que todos os dados aqui utilizados estarão, necessariamente, dentro dos sistemas informatizados de controle e a aplicação das fórmulas aqui propostas, que podem à primeira vista parecer complexas, são de operação extremamente simples.

3.1. A equalização da solução

A equivalência entre a arrecadação excedente e os benefícios fiscais pode, inicialmente, ser demonstrada na seguinte fórmula, extremamente simples:

$$\text{Arrecadação excedente} = A+B$$

onde:

A = Crédito Presumido hoje aplicado nas Entradas Nacionais

B = Crédito Estímulo hoje aplicado ao Imposto Apurado nas saídas da ZFM

O Crédito Presumido tem dois níveis 7% (S e SE) ou 12% (N, NE, CO) conforme a origem do bem ou mercadoria.

O Imposto Apurado é a diferença entre o crédito gerado pelo imposto pago ou o crédito presumido gerado nas compras (entradas) e o débito de imposto das operações de venda (saídas). Na ZFM, para as indústrias incentivadas, sobre este Imposto Apurado aplica-se o percentual de crédito estímulo.

Aplicando-se estas duas informações, teríamos:

$$A = \text{Crédito Presumido} = \text{Entradas} ((S+SE*7\%) + (N+NE+CO *12\%))$$

$$B = \text{Crédito Estímulo} = \text{Apurado} * CE = ((\text{Saídas} - \text{Entradas}) * CE) = ((\sum \text{saídas} * 12\% - A) * CE.)$$

Aplicando-se a fórmula inicial de Arrecadação Excedente = A+B, teríamos:

$$[\text{Ent}((S+SE)*7\%)+((N+NE+CO)*12\%)] + [((\sum \text{saídas} * 12\%) - \text{Ent}((S+SE)*7\%)+((N+NE+CO)*12\%)* CE]$$

Exemplificativamente, se Crédito Estímulo = 55%, temos:

$$[\text{Ent} ((S+SE)*7\%) + ((N+NE+CO)*12\%)] + [((\sum \text{saídas} * 12\%) - \text{Ent}((S+SE)*7\%)+ ((N+NE+CO)*12\%)* 55\%]$$

Ocorre que as empresas industriais estão obrigadas a contrapartidas financeiras, como condição de fruição dos benefícios fiscais, que na prática representam um “minus” ao benefício bruto aqui calculado.

Consequentemente, se retornados o total desses valores apenas as empresas, elas teriam um acréscimo, comparativamente a hoje, do benefício tributário, pois aí estão incluídos os valores de contrapartida pagos ao Estado.

Portanto, há dois destinatários dos valores: As empresas e o Estado do Amazonas. O Benefício Fiscal Final é aquele do qual se deduz a obrigação de contrapartida, seguindo a seguinte fórmula:

$$BF_{final} = (A + B - CT)$$

onde:

A = Crédito Presumido nas Entradas Nacionais

B = Crédito Estímulo aplicado ao Imposto Apurado nas saídas da ZFM

CT = Contribuições de Contrapartida devidas pelas empresas ao Estado do Amazonas.

Há dois caminhos operacionais possíveis. O primeiro seria manter a obrigação das próprias empresas efetuarem o recolhimento, da mesma forma que procedem hoje.

O segundo seria a devolução diretamente ao Estado do Amazonas, pelo Comitê Gestor. no mesmo momento da devolução da parcela devida às empresas. Para isso aplicar-se-ia um conjunto de fórmulas, também factíveis.

Por idênticas razões (aumento da carga tributária) as empresas comerciais receberiam a devolução nas compras nacionais, replicando o tratamento fiscal atual.

Este mecanismo asseguraria a plena manutenção dos benefícios gerais hoje concedidos no âmbito do ICMS.

Vejamos como seria a aplicação prática a cada um dos segmentos econômicos.

3.2. Na Atividade Comercial

O foco, sempre, seria manter aquele objetivo central de replicar para o novo sistema o efeito do atual conjunto de mecanismos tributários, tanto do ICMS quanto de PIS-COFINS, que fundamentam o diferencial de competitividade compensatório das dificuldades logísticas e locais. Podemos sintetizar assim os benefícios do comércio:

TRIBUTOS	ENTRADAS	SAÍDAS INTERNAS
IPI	isenção	Não se aplica
PIS & COFINS	Aliquota Zero nas entradas e operações internas.	Isenção (validada pelo Poder Judiciário)
ICMS	Isento nas remessas para a ZFM, gerando crédito presumido igual ao que teria sido pago na origem.	Tributa regra geral

3.2.1. Entradas para o Comércio

3.2.1.1. Do Exterior

As entradas de Insumos do Exterior hoje, regra geral, são tributadas e **geram uma das mais importantes fontes de arrecadação do Estado**. Pelo Princípio do Destino adotado esta arrecadação continuará pertencendo ao Amazonas (destino das aquisições) nesta etapa. Dada a característica de se tratar de tributos tipo IVA, poder-se-ia desonerar na entrada e cobrar no momento da saída. Teoricamente manter-se-ia a carga tributária.

No entanto, pela centralização do controle, com menor risco de sonegação, a permanência de tributação nesta etapa, **deverá ser a regra, sendo neutra em relação ao momento presente**.

3.2.1.2. As entradas nacionais

Aqui começa a especificidade da proposta.

Hoje, tais operações, são isentas na saída do vendedor, na outra unidade da Federação, e geram Crédito Presumido no valor do que teria sido pago na origem se não houvesse a isenção. **Como assegurar este tratamento no novo sistema tributário?**

A ideia é que a operação para com a ZFM seja exatamente igual a qualquer outra operação realizada pelo vendedor (independe de onde se localize), **destacando e pagando o imposto**, e utilizando-se do **mecanismo padrão gerenciado pelo Comitê Gestor**, faça-se, como em todas as operações, um “split payment” **restituindo ao adquirente o imposto pago**. A restituição, por óbvio, será sempre aquele que suportou o ônus do tributo.

O resultado concreto equivale a isenção, com a vantagem adicional de que não precisará de qualquer ajuste operacional, nem para o vendedor quanto para o comprador, e replicará tanto **a isenção de hoje, pela devolução, quanto o crédito presumido** que nem precisará ter qualquer rotina diferenciada. A solução se aplica tanto ao IBS quanto a CBS.

3.2.1.3. Das Operações Locais (Entradas e Saídas)

Nas operações locais seja entre empresas, seja para o consumidor temos que considerar as seguintes situações presentes:

- I. As operações do ICMS são tributadas
- II. As Operações de PIS-Cofins são ISENTAS, por reiteradas decisões judiciais e mesmo orientação da PGFN para que delas não se recorra.

A princípio isto geraria um complicador adicional, em razão do que identificamos anteriormente na obrigação de mesmos “parâmetros” de tributação de IBS e CBS. Assim dispõe o Art. 149-B, introduzido pela reforma:

"Art. 149-B. Os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, observarão as mesmas regras em relação a:

I - fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos;

II - imunidades;

III - regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação;

IV - regras de não cumulatividade e de creditamento.

Em adequação às regras constitucionais, a aplicação do modelo aqui proposto será feita a tributação regular de IBS e CBS e se restituíra os valores pagos a título de CBS. A preocupação dos agentes econômicos é quanto ao prazo e regularidade de tais restituições, mas a LC precisa assegurar que isto seria no mesmo momento que a arrecadação é disponibilizada.

3.2.2. Saídas (Vendas) do Comércio

3.2.2.1. Exterior

Pela regra geral do Sistema as exportações são desoneradas, o novo modelo constitucional foi previsto para não acumular saldo credores de nenhuma espécie, estando definida sua restituição se eventualmente ocorrerem

Repetimos que isto tem sido motivo de ceticismo pela sociedade, em face do histórico de não restituição de tais tributos pelo Estado Brasileiro (União e Federados), como ocorre hoje com a aplicação da Lei Kandir. No entanto, essa garantia de não acumulação é uma das pedras de toque do novo sistema.

3.2.2.2. Locais

Esta é a outra face das entradas locais, sendo tratadas como ali descritas (item 5.3.1.3)

3.2.2.3. Para fora da ZFM (Exceto ALC's)

As saídas para fora da ZFM serão tributadas regularmente, não havendo nenhuma especificidade para a ZFM.

O Quadro sinótico da Tributação do Comércio da Zona Franca de Manaus ficaria assim definido.

COMÉRCIO - MODELO PARA IBS & CBS		
ORIGEM	ENTRADAS	SAÍDAS
Exterior	Tributa	Não Tributa (1)
Nacional	Tributa e Restitui 100%	Tributa
Local	Tributa	Tributa

CBS		
ORIGEM	ENTRADAS	SAÍDAS
Exterior	Tributa	Não Tributa
Nacional	Tributa e Restitui 100%	Tributa
Local	Tributa e Restitui 100%	Tributa e Restitui 100%

3.3. Atividade Industrial

Para melhor compreensão, vamos consolidar de forma não-específica (sem níveis de Crédito Estímulo etc.), o quadro atual de tributação do ICMS.

ICMS HOJE		
Entradas de Insumos (I to I)		
Origem	Bem Final	Bem Intermediário
Exterior	Tributa	Não Tributa
Nacional	Não Tributa	Não Tributa
Local	Não Tributa	Não Tributa

Saídas (I to I)		
Destino	Bem Final	Bem Intermediário
Exterior	Não Tributa	Não Tributa
Nacional	Tributa c/ Incentivo	Tributa c/ Incentivo
Local	Tributa c/ Incentivo	Não Tributa

Analisemos cada uma das situações identificadas de **Entradas & Saídas** para os dois tipos de Indústrias do PIM: As indústrias produtoras de Bens Finais e a de Bens Intermediários (insumos para as indústrias de Bens Finais). Portanto trata-se, sempre, de operações *Indústria a Indústria*.

3.3.1. Entradas

3.3.1.1. Do Exterior

As entradas de Insumos do Exterior hoje, regra geral, são tributadas e constituem uma das mais importantes fontes de arrecadação do Estado. Mesmo com o novo imposto essa receita pertencerá ao Amazonas, destino das aquisições, nesta etapa. Portanto, o primeiro cenário, é de se manter esta tributação. O que de fato não alteraria a competitividade dada a regra atual.

A alternativa seria a **não-tributação** nesta fase. Aprofundemos.

No IVA, o que **pagamos** em uma etapa será **deduzido** na etapa seguinte, por consequência, o que **não pagamos** em uma etapa, será **adicionado** à etapa subsequente.

Portanto, na hipótese de não tributarmos a entrada de insumos do exterior, em tese o efeito na carga tributária seria neutro, apenas redistribuindo a obrigação de quem paga. No entanto, isto só funciona quando a alíquota ou o tratamento tributário é o mesmo ao longo da cadeia. Não é o que ocorre aqui, pois na saída temos benefício fiscal.

Para melhor compreensão: A **não tributação da aquisição de insumos** tem o mesmo efeito do atual mecanismo do **diferimento**, pois amplia o benefício fiscal pela aplicação do Crédito Estímulo não apenas pelo imposto apurado (valor adicionado), mas sobre todo o imposto devido, inclusive o não pago na entrada. Ou seja, o benefício se estenderia, na venda (saídas), para toda cadeia (inclusive etapa anterior – aquisição de insumos) e não apenas para a etapa de valor adicionado no PIM.

A redução da carga tributária, se torna um expressivo mecanismo de assegurar a competitividade, mas gera dois efeitos principais que precisamos destacar e avaliar:

- I. Praticamente **zera** a contribuição da indústria na arrecadação do imposto no AM, e;
- II. Aumenta substancialmente a dimensão dos valores a ser compensado, pelo Fundo específico, para recompor as perdas de arrecadação.

A tributação nesta etapa não adiciona perda de competitividade para as empresas vis-à-vis a situação atual. Salvo as situações de excepcionalidades de diminuição, total o parcial, do imposto devido na entrada. Tais situações, repetimos, devem ser respeitadas e exauridas no processo de transição.

3.3.1.2. Nacionais

No modelo presente as **entradas nacionais** são “desoneradas, pela via da **isenção**” na saída do vendedor, na outra unidade da Federação, gerando Crédito Presumido no valor do que teria sido pago na origem se não houvesse a isenção.

Aplica-se aqui o mesmo mecanismo nas entradas destinadas ao comércio.

A ideia é que a operação para com a ZFM seja exatamente igual a qualquer outra operação realizada pelo vendedor (independe de onde se localize), destacando e pagando o imposto, e utilizando-se do **mecanismo padrão gerenciado pelo Comitê Gestor** faça-se, como em todas as operações, um “split payment” **restituindo ao comprador o imposto pago**.

Repetindo: O resultado concreto equivale a isenção, com a vantagem adicional de que não precisará de qualquer ajuste operacional, nem para o vendedor quanto para o comprador, e replicará tanto **a isenção de hoje, pela devolução, quanto o crédito presumido**, que nem precisará ter qualquer rotina diferenciada.

3.3.1.3. Locais

Em se tratando de operações **Indústria a Indústria**, as entradas locais se referem a insumos. Nesta hipótese opta-se pela não tributação, pela razão principal de equalizar a produção de insumo local àquela produzida em outros pontos do território nacional, que não serão oneradas, pois terão a devolução do imposto.

Ademais, sendo agregado a Bens Finais produzidos na própria ZFM, e se tratando de um imposto sobre o valor adicionado o correto é transferir a tributação para a saída, senão seria introduzido um tratamento não isonômico e mais gravoso ao bem final produzido com componentes locais. O que vai ao reverso do mandamento constitucional de assegurar o diferencial competitivo.

Nas entradas locais oriundo do comércio deve ser tributada normalmente, o que gerará crédito no momento da apuração do imposto.

3.3.2. Saídas

3.3.2.1. Para o Exterior

Não há nenhuma especificidade, seguindo a regra geral do Sistema. Importante lembrar que havendo saldo credor o sistema gerido pelo Comitê Gestor restituirá tal saldo. Mesmo mecanismo aqui proposto.

3.3.2.2. Nacionais

As saídas para fora da ZFM são hoje regularmente tributadas e possuem um Crédito Estímulo a ser abatido do imposto apurado e definido em 4 faixas (55%, 75%, 90,25% e 100%), sendo a faixa de 55% a regra geral.

Nas demais faixas, há tantos enquadramentos “conceituais” por grupos de produtos, quanto conjunturais, em face da situação específica de certos produtos frente a desvantagem competitiva de outros estados, especialmente as introduzidas no contexto da guerra fiscal.

Nossa proposta aqui que se utiliza do mesmo mecanismo de se tributar regularmente, da mesma forma de uma operação em qualquer ponto do território nacional e **efetuar a restituição cabível na faixa em que se enquadre o produto, pelo mecanismo exposto anteriormente.**

A restituição dar-se-ia na faixa padrão original de cada produto *e as excepcionalidades permaneceriam no ICMS durante o período de transição.*

3.3.2.3. Locais

Esta hipótese diz respeito exclusivamente ao Estado do Amazonas que seria o destino desta arrecadação. Hoje adota-se mecanismos de redução de base de cálculo e alíquota reduzida de forma que a carga tributária resulte em 7%.

A solução mais simples seria não tributar na saída da indústria e tributar na etapa final do varejo.

Este seria o Quadro Sinótico dos incentivos da Indústria.

IBS

ENTRADAS DE INSUMOS		
Origem	BEM FINAL	BEM INTERMEDIÁRIO
Exterior	Tributa	Não Tributa (1)
Nacional	Tributa e Restitui 100%	Tributa e Restitui 100%
Local	Não Tributa (1)	Não Tributa (1)

SAÍDAS		
Destino	BEM FINAL	BEM INTERMEDIÁRIO
Nacional	Tributa e Restitui Parcial	Tributa e Restitui Parcial
Local	Não Tributa (1)	Não Tributa

4. CONCLUSÃO

Reiterando que são inúmeros os possíveis modelos que podem ser efetivados com o objetivo de assegurar o diferencial competitivo para a Zona Franca de Manaus, entendemos que o que aqui propomos alinha-se ao modelo futuro, buscando a extrema simplificação, e para tal considera a experiência crítica em mais de 30 anos de convivência com a temática de gestão tributária, a maior parte com obrigações de direção superior.