

A exposição das indústrias frente à gestão dos incentivos fiscais na Zona Franca de Manaus: um estudo de caso

Mariomar de Sales Lima

Jose Luiz Jorge

Resumo:

As discussões sobre incentivos fiscais no Brasil tornaram-se nas últimas décadas severas no ambiente político e corporativo. Diante dessa constatação este artigo tem o objetivo de pesquisar e relacionar a exposição das indústrias frente à gestão dos incentivos fiscais e a influência da política de incentivos fiscais em uma empresa localizada na Zona Franca de Manaus (ZFM). Trata-se de uma pesquisa exploratória, realizada a partir de investigação documental e de um estudo de caso. Os resultados mostram que a empresa pesquisada, desde sua fundação na ZFM, buscou aproveitar em sua totalidade os incentivos fiscais ali oferecidos dentro dos âmbitos federais, estaduais e municipais. Apesar de esses benefícios estarem disponíveis, as empresas que ali queiram utilizá-los, necessitam de aprovação de seus projetos com a devida viabilidade econômica, estando também obrigadas a oferecer contrapartidas pelos incentivos fiscais através de contribuições e benefícios sociais para a região. Pode-se observar que em detrimento aos incentivos fiscais na ZFM, a necessidade da empresa alcançar o máximo de viabilidade na gestão tributária foi impulsionada por dois fatores principais, o aumento dos concorrentes no mercado brasileiro e sul americano e a lucratividade e velocidade de ingresso no Brasil dos produtos chineses.

Área temática: *Gestão Estratégica de Custos*

A exposição das indústrias frente à gestão dos incentivos fiscais na Zona Franca de Manaus: um estudo de caso

Mariomar de Sales Lima (UFAM) – mssl@ufam.edu.br

Jose Luiz Jorge (UFAM) – jluzjorge@hotmail.com

Resumo

As discussões sobre incentivos fiscais no Brasil tornaram-se nas últimas décadas severas no ambiente político e corporativo. Diante dessa constatação este artigo tem o objetivo de pesquisar e relacionar a exposição das indústrias frente à gestão dos incentivos fiscais e a influência da política de incentivos fiscais em uma empresa localizada na Zona Franca de Manaus (ZFM). Trata-se de uma pesquisa exploratória, realizada a partir de investigação documental e de um estudo de caso. Os resultados mostram que a empresa pesquisada, desde sua fundação na ZFM, buscou aproveitar em sua totalidade os incentivos fiscais ali oferecidos dentro dos âmbitos federais, estaduais e municipais. Apesar de esses benefícios estarem disponíveis, as empresas que ali queiram utilizá-los, necessitam de aprovação de seus projetos com a devida viabilidade econômica, estando também obrigadas a oferecer contrapartidas pelos incentivos fiscais através de contribuições e benefícios sociais para a região. Pode-se observar que em detrimento aos incentivos fiscais na ZFM, a necessidade da empresa alcançar o máximo de viabilidade na gestão tributária foi impulsionada por dois fatores principais, o aumento dos concorrentes no mercado brasileiro e sul americano e a lucratividade e velocidade de ingresso no Brasil dos produtos chineses.

Palavras Chave: Incentivos fiscais, Zona Franca de Manaus, Gestão de Incentivos Fiscal

Área Temática: Controladoria

1 Introdução

O profundo conhecimento das obrigações tributárias das empresas e das várias alternativas de procedimentos dos tributos, tendem a resultar em economias no cumprimento do dever tributário e menor grau de eventuais penalidades fiscais, mas podem colocar em risco os resultados a serem alcançados ou a própria sobrevivência da organização. Com a presente carga tributária das empresas, considerando que a maior participação destes tributos recai sobre o consumo, resulta cada vez mais na necessidade de se controlar esta variável, buscando paralisar seus efeitos danosos sobre o resultado das empresas.

Conforme Rezende (1994), a teoria das finanças públicas relata que os incentivos fiscais podem ser concedidos na forma de desoneração total ou parcial de tributos. Em geral são concedidos no início das atividades das empresas, por prazos certos de tempo, de preferência por prazos não muito longos e que sejam condicionados a inversão dos valores incentivados nas atividades que resultem em aumento da produção, da produtividade e desenvolvimento regional.

Com base no desenvolvimento regional, a União estabeleceu regime aduaneiro atípico na região Norte, especificamente no estado do Amazonas, através da Zona Franca de Manaus, fundada em incentivos fiscais. Os incentivos fiscais se configuram como isenção, redução da base de cálculo ou alíquota, concessão de crédito presumido, alíquota zero, etc. Como exceção aos princípios da generalidade e da universalidade da tributação, os incentivos fiscais só podem ser concedidos para promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país.

Os incentivos fiscais, defensáveis e desejáveis economicamente, vêm sendo instituídos sob o interesse público e critérios meramente políticos. Os setores da economia que

conseguem criar um *lobby* bem organizado tendem a conseguir maiores oportunidades em detrimento aqueles com poder restrito. Com isto tem-se como resultado uma economia fiscal desregulada como um todo, causando distorções sociais, ferindo o princípio da isonomia.

Desde que a Zona Franca de Manaus foi criada em 1967 pelo Governo Federal, com a finalidade de desenvolvimento da Amazônia, junto com ela foram introduzidos incentivos fiscais Federais e Estaduais, principalmente, para beneficiar as empresas que ali fossem implantadas, visando alcançar a finalidade de promover a integração nacional. Entre os incentivos fiscais aprovados pelo Decreto nº 288, de 1968, está o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados e o II (Imposto de Importação), este último através da redução de 88%, quando das vendas internadas para o restante do país.

A administração da Zona Franca de Manaus cabe à Suframa (Superintendência da Zona Franca de Manaus), entidade autárquica vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.

Assim, este artigo tem o objetivo de pesquisar e relacionar a exposição das indústrias frente à gestão dos incentivos fiscais e a influência da política de incentivos fiscais em uma empresa localizada na Zona Franca de Manaus. Trata-se de uma pesquisa exploratória, realizada a partir de investigação documental e de um estudo de caso.

O artigo esta estruturado em oito partes, incluindo esta introdução e a conclusão. As três partes seguintes correspondem ao referencial teórico que fundamenta as questões da Zona Franca de Manaus. A quinta parte apresenta os aspectos contábeis relacionados aos tipos de incentivos fiscais no Brasil, na seqüência são demonstrados os aspectos metodológicos da pesquisa e análise dos dados coletados.

2 Histórico da Zona Franca de Manaus

A Zona Franca de Manaus foi criada em 1957 em virtude de preocupações do Governo Federal com a valorização econômica da Amazônia, com fim específico naquele momento para armazenamento de mercadorias oriundas de outros países, amparado pela Lei nº 3173, de 06 de junho de 1957, durante o governo Juscelino Kubitschek.

Durante 10 anos a Zona Franca de Manaus não tinha mecanismos adequados para sua implementação. Em 26 de fevereiro de 1967 o governo regulamentou-a através do Decreto-Lei nº 288, estabelecendo objetivos, ampliando a legislação, reformulando o modelo e definindo incentivos fiscais para as atividades econômicas, objetivos estes que foram manifestados em seu artigo 1º.

Art. 1º. Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distancia que se encontram os centros consumidores de seus produtos.

Ainda, um ano antes do Decreto-Lei nº 288, através da SUDAM (Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia), foi criado o incentivo baseado no Imposto de Renda, e após mudanças nesta legislação, em 1974 foi criado o FINAM (Fundo de Desenvolvimento da Amazônia), que permitiu a dedução do Imposto de Renda de qualquer empresa do território nacional para investimentos em projetos localizados na região Norte e Nordeste.

Os benefícios através dos incentivos fiscais foram estendidos a toda Amazônia Ocidental (Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima) pelo Decreto Lei nº 356 de 15 de agosto de 1968. O Decreto-Lei nº 288 estabeleceu o prazo de 30 anos para a Zona Franca de Manaus, mas em 1988, pela Constituição a área de incentivos especiais foi ampliada para mais 25 anos, ou seja, até 2013. Outra prorrogação foi aprovada em 19 de dezembro de 2003, pela Emenda Constitucional nº 42, em seu art. 92 com a seguinte redação:

Art. 92. São acrescidos dez anos ao prazo fixado no art. 40 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

O modelo de desenvolvimento da Zona Franca de Manaus está baseado em incentivos fiscais e extra fiscais, que criaram condições para alavancar um processo de crescimento e desenvolvimento na área. Através da própria história da SUFRAMA, em seu endereço eletrônico (http://www.suframa.gov.br/modelozfm_historia.cfm), podemos constatar que a dinâmica da ZFM pode ser configurada em três fases distintas.

Conforme Coutinho Neto (2004, p. 79) a primeira fase, de 1967 a 1976, constituiu o período de liberdade plena de importações, apresentando as seguintes características:

- predominância da atividade comercial (sem limitação de importação de produtos, exceto armas e munições, fumo, bebidas alcoólicas, automóveis de passageiro e perfumes);
- crescimento do fluxo turístico doméstico com consumidores buscando produtos de elevada sofisticação cuja importação estava proibida no restante do país;
- estabelecimento de limite para saída de bagagem de passageiro acompanhada.
- expansão do setor terciário;
- início da atividade industrial; e,
- lançamento da pedra fundamental do Distrito Industrial (30/09/68).

A segunda fase estendeu-se até o final de 1990 e teve início com a edição dos Decretos-Leis nº 1435/75 e nº 1455/76, que introduziram as seguintes modificações no modelo ZFM:

- estabelecimento de Índices Mínimos de Nacionalização para produtos Industrializados na ZFM e comercializados nas demais localidades do Território Nacional;
- estabelecimento de limites máximos globais anuais de importação (Contingenciamento);

Essa fase, apesar das limitações impostas, registrou um acentuado crescimento do setor industrial que obteve seu melhor desempenho em 1990, quando atingiu um faturamento de US\$ 8,4 bilhões e geração de 80.000 empregos diretos. Tal desempenho caracterizou-se pelos seguintes fatores:

- acesso a modernas tecnologias;
- substituição de importações, vez que na oportunidade cerca de 2000 produtos estavam proibidos de ingressar no país;
- contribuição para o desenvolvimento, de uma indústria nacional de componentes e outros insumos, localizada no Centro-Sul do País, especialmente em São Paulo.

A terceira fase iniciou-se em 1991, com a chamada Nova Política Industrial e de Comércio Exterior do Governo Federal, promovendo a abertura do mercado Brasileiro às importações. A nova ordem econômica fixou como paradigma a busca da “Qualidade e da Produtividade”.

A exposição do modelo ZFM à nova ordem, especialmente por conta de produtos estrangeiros que passaram a entrar no mercado nacional e a forte recessão que assolou a economia brasileira, agravando-se em nível local, exigiu profundas modificações na legislação, o que ocorreu através da edição da Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, estabelecendo medidas, visando sua salvaguarda:

- criação de Regimes de Áreas de Livre Comércio – ALC, priorizando faixas de fronteiras, visando irradiar o modelo ZFM.

- eliminação dos limites máximos globais anuais de importação;
- substituição do critério dos Índices Mínimos de Nacionalização pela prática de Processo Produtivo Básico – PPB;
- desregulamentação de procedimentos; e,
- criação do Entreposto Internacional da Zona Franca de Manaus – EIZOF.
- Decreto nº 205, de 05 de setembro de 1991, que trata da eliminação dos limites máximos globais.

As medidas adotadas ensejaram, a partir de 1993, o início da recuperação da Zona Franca de Manaus constatando-se progressiva adequação do seu setor industrial, caracterizada por significativa reconversão industrial com redução de custos que propiciaram maior competitividade de seus produtos, a partir da elevação dos padrões de qualidade e adoção das Normas Técnicas da série ISO 9000 de cumprimento obrigatório pelo Decreto nº. 783, de 25 de março de 1993.

O resultado mais expressivo decorrente da reestruturação efetivada no parque industrial traduziu-se pelo seu faturamento, que em 1996 foi de US\$ 13,2 bilhões.

Presentemente, os desafios consistem na capacidade de aproveitamento da dinâmica que o modelo Zona Franca de Manaus imprimiu, visando buscar elementos que possibilitem a auto-sustentabilidade da região. Neste sentido a SUFRAMA (http://www.suframa.gov.br/modelozfm_historia.cfm), direciona suas ações baseadas em algumas premissas:

- fortalecer o parque industrial de Manaus com ponderável base tecnológica, a partir de reforço à cadeia produtiva de subsectores industriais através de incentivos adicionais à produção de componentes que apresentem vantagens competitivas em sua fabricação local;
- fortalecer o projeto Zona Franca, dada sua importância nacional e regional, perseguindo sua auto-sustentação em harmonização com os demais segmentos da indústria brasileira;
- fortalecer o papel da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA nas ações Governamentais objetivando desenvolver a Amazônia Ocidental e promover a integração da Fronteira Norte do País, mediante a implementação de um programa de interiorização que se consolide através de projetos economicamente viáveis, que contemplem o aproveitamento das matérias-primas regionais e da biodiversidade existente na Amazônia.

Com mais de quarenta anos de sobrevivência, a Zona Franca de Manaus conseguiu sobrepujar a todas as etapas que foi obrigada a se adaptar, de acordo com o mercado interno e externo.

Nos dias atuais, a região está passando por novos desafios, quer seja no ambiente da biotecnologia, podendo ser criado naturalmente um novo pólo bioindustrial, como também no ambiente ecológico e turístico, este último com dimensões internacionais e de grande preocupação por todo o meio ambiental.

Também é importante registrar que a questão do desenvolvimento regional sustentável, sempre foi requisito importante nas diretrizes do Governo, durante todas as fases da Zona Franca de Manaus.

3 Incentivos Fiscais ou Guerra Fiscal

Conforme Ruschmann (2005, p. 95), o inciso I do Art. 151 da CF (Constituição Federal), é vedado a União “instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a

promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”.

Os incentivos fiscais estão dentro dos institutos jurídicos da não-incidência, da imunidade e da isenção, que se identificam entre si, embora por justificativas diferentes, conforme Ruschmann (2005, p. 144).

Segundo Ruschmann (2005, p. 165), podemos compreender que os incentivos fiscais utilizados na Zona Franca de Manaus estão amparados pelo instituto da isenção, a qual somente por lei, em sentido formal, pode estabelecer as hipóteses da isenção tributária (CTN, art. 97, VI, c/c o art. 176).

Os incentivos fiscais e a tributação discriminatória afetam sobramaneira as decisões corporativas no Brasil, na hora de decidir quanto investir, o que produzir ou o que exportar. Nesse âmbito crucial, o impacto tributário pode ser avassalador sobre os recursos financeiros e a rentabilidade do capital investido.

Assim os incentivos fiscais exercem um efeito direto sobre as decisões de investimento e avaliação econômica. A política industrial, em seu conjunto, e a de incentivos fiscais, carece de clareza em seus conceitos, pois geram conflitos e sobreposições entre os instrumentos e objetivos pretendidos.

Frequentemente há situações em que a legislação fiscal pertinente é complexa e detalhista, sem oferecer regulamentos claros de aplicabilidade e gestão, dificultando seu entendimento, por parte dos agentes econômicos e mesmo pelos responsáveis da administração pública.

A administração de todo processo enquanto os incentivos fiscais permanecerem, sob o ponto de vista de sua eficiência e eficácia, recai desde sua formulação até sua avaliação e controle. Diversas situações são frequentes, como vários órgãos envolvidos com a administração de incentivos fiscais que trabalham de forma desordenada; falta de articulação entre os órgãos que administram incentivos fiscais e os que tratam dos demais instrumentos da política econômica, insuficiências no processo de planejamento, carência de pessoal qualificado, burocratização excessiva do processo decisório e corrupção, tráfico de influência.

De acordo com Rodrigues Junior (2003, p. 68) no âmbito federal, o destaque dos incentivos fiscais torna a região Norte e Nordeste como as mais favorecidas. Entretanto escândalos e denúncias na extinta Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM) e Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE), mostraram que este tipo de desenvolvimento pode comprometer substancialmente os recursos provenientes destes incentivos, gerindo negativamente o crescimento destas regiões com suas finalidades iniciais.

No âmbito estadual o principal ponto recai sobre a diferença de alíquota do ICMS entre os estados, favorecendo as regiões Norte, Nordeste e Centro Oeste. Quando o ICMS foi instituído, a motivação inicial foi um misto entre origem e destino, evitando a grande concentração de arrecadação em poucos estados ricos, deixando com estes últimos a arrecadação da diferença de alíquota interestadual e a interna.

Prado e Cavalcante (2000, p. 15) afirmam que essa tendência de aproximação da cobrança do tributo para o princípio da origem guarda uma relação direta com a guerra fiscal.

O princípio da origem é a condição essencial que permite ao governo local negociar com cada empresa as condições e eventualmente a própria obrigatoriedade do recolhimento do imposto. Mesmo na situação extrema em que toda a produção seja exportada para outras unidades da Federação – há muitos casos próximos disso – o governo que sedia a produção tem a possibilidade real de, como destinatário legal da arrecadação, eventualmente de conceder incentivos, diferimentos e isenções do imposto. Assim, devido ao estímulo macroeconômico gerado, torna-se interessante para um estado qualquer atrair empreendimentos de outras regiões, abrindo mão de

sua arrecadação, através da devolução do imposto, mesmo que o mercado consumidor da empresa esteja situado em outras localidades.

No que diz respeito aos impostos da esfera estadual, com destaque para o ICMS, a redução da carga tributária tem seu ponto forte na origem do fenômeno da guerra fiscal. Na tentativa de minimizar esta guerra fiscal foi aprovada a Lei Complementar 24/75, como instrumento para combater discrepâncias, afirmando que todo tipo de incentivo fiscal deveria ser formalizado através de convênios celebrados entre os estados por decisão unânime representados em reunião do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) com a participação da maioria.

Ainda que a Lei Complementar estabelecesse limites e forma de aprovação de incentivos fiscais de âmbito estadual, a referida Lei não foi regulamentada por lei ordinária. Assim as decisões de ordem legal vêm sendo geradas de forma fragmentada pela CONFAZ, sem registros de questionamentos jurídicos, gerando espaço para interpretações diversas ao que é exatamente incentivo fiscal ou simplesmente a correta aplicação da lei.

4 Incentivos na Zona Franca de Manaus

Os incentivos na Zona Franca de Manaus compreendem três grandes pólos econômicos: comercial, industrial e agropecuário. Até o final da década de 80, o pólo comercial teve sua ascensão e queda pela abertura de mercado, com possibilidade de importação de produtos pelo restante do Brasil. O industrial é considerado a base de sustentação do regime da Zona Franca de Manaus nos dias atuais, possuindo mais de 450 indústrias de alta tecnologia e gerando milhares de empregos diretos e indiretos. O pólo agropecuário contempla projetos voltados às atividades de alimentos, agroindústria, piscicultura, turismo, beneficiamento de madeira, como os mais importantes.

A política tributária de âmbito Federal, Estadual e Municipal na Zona Franca de Manaus é diferenciada do restante do país, oferecendo benefícios fiscais como compensação a custos de fretes e transportes, em virtude de sua localização no Brasil.

Aspecto relevante é considerado por Ariffin (2003, p. 31), dizendo que diferentemente das experiências em outros países, sobretudo na Ásia, a Zona Franca de Manaus destinava-se a abastecer o mercado interno.

De âmbito do Governo Federal, as concessões destes incentivos correspondem à: redução de até 88% do Imposto de Importação (I.I.) sobre os insumos destinados a industrialização, isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), redução de 75% do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, isenção da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS nas operações internas na Zona Franca de Manaus.

No ambiente do Governo Estadual, os incentivos correspondem à: restituição total ou parcial do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

Ainda no âmbito do Governo Municipal, os incentivos correspondem à: isenção do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, Taxas de Serviços de Coleta de Lixo, de Limpeza Pública, de Conservação de Vias e Logradouros Públicos e Taxas de Licença para empresas que gerem um mínimo de quinhentos empregos de forma direta, no início de suas atividades, mantendo este número durante o gozo da isenção.

Destaca-se ainda, outras vantagens locais, como a disposição do investidor de terreno a preço simbólico, com infraestrutura de captação e tratamento de água, sistema viário urbanizado, rede de abastecimento de água, rede de telecomunicações, rede de esgoto sanitária e drenagem pluvial.

4.1 Vantagens Competitivas na Zona Franca de Manaus

Segundo Porter (1993, p. 48), existem dois tipos de vantagens competitivas, a primeira relacionada a custos e a segunda relacionada à diferenciação dos produtos.

Uma empresa detentora de vantagens competitivas pode se destacar em relação a seus concorrentes. Estas vantagens irão determinar a sua competitividade no mercado, interno ou externo, podendo estar presentes em mão-de-obra especializada, localização privilegiada, consumidores exigentes, infra-estrutura, demanda interna aquecida, e a rivalidade entre as indústrias é sinônimo de competitividade.

Conforme Michiles (2001, p. 26) as empresas devem enxergar além dos seus concorrentes, se quiserem competir. O cenário perfeito para a competição é aquele em que existam ameaças de novas empresas, ameaças de novos produtos ou serviços e poder de barganha dos compradores. O ambiente econômico na Zona Franca de Manaus apresenta algumas destas características, pois se encontram ali indústrias dinâmicas, na busca da inovação.

As estratégias para redução de custo, verificadas nas indústrias da Zona Franca de Manaus, têm mantido a competitividade no mercado interno, e é a principal estratégia utilizada neste ambiente.

Conforme Porter (1993, p. 52), para obter vantagens competitivas, a empresa tem de proporcionar valor comparável para o comprador, desempenhando suas atividades com maior eficiência do que seus concorrentes internos ou externos, ou agregar valor excepcional, para obter maior preço.

4.2 Gestão Tributária nas Indústrias da Zona Franca de Manaus

O sistema tributário brasileiro é um dos mais complexos do ambiente internacional, exigindo um exaustivo e contínuo entendimento de sua aplicabilidade. Este sistema tributário afeta o desenvolvimento de atividades produtivas no Brasil, prejudicando diretamente o crescimento da produção, oferta de empregos e no próprio desenvolvimento do país, pois reduz significativamente novos investimentos nacionais e estrangeiros em detrimento ao complexo controle necessário para salvaguardar as obrigações e aplicabilidade da legislação.

Conforme Nascimento (apud TUNG, 1974), o conceito de Gestão Tributária é recente no âmbito da Controladoria, não prestando a devida atenção aos custos tributários nas décadas de 70 e 80, pois o principal foco era prover informações para as suas matrizes.

Ainda é evidente que a gestão tributária é considerada apenas como apuração dos tributos em uma organização. Mas há outros aspectos que podem afetar as rotinas fiscais, e é com este foco que a controladoria deve implementar um modelo de gestão tributária aos gestores, que possa evidenciar a interpretação e execução das atividades fiscais, reduzindo a exposição da organização a contingências fiscais e estudar de forma lícita as formas de redução de pagamento de tributos.

4.3 Zona Franca de Manaus e seus principais indicadores econômicos

Os resultados produzidos pela Zona Franca de Manaus, mediante o exame dos principais indicadores econômicos e sociais na década de 90, quando ocorreu mudança paradigmática do modelo, com a inserção do País na economia internacional e dos custos de seus incentivos fiscais medidos a partir do termo renúncia fiscal, tentou-se responder questões relacionadas ao efetivo resultado positivo ou não do modelo.

Conforme Pereira (2005, p. 130), em 1990 o faturamento da Zona Franca de Manaus foi de 8,3 bilhões de dólares, já em 1996 foi de 13,2 bilhões de dólares, fechando o ano de 2000 com 10,3 bilhões de dólares. Este nível de faturamento supera o PIB de muitos países como Angola, Bolívia, Camarões, Estônia, Guiné, Nicarágua entre outros.

Pereira (2005, p. 130), ainda destaca que o PIB do Amazonas no período de 1990 a 2000 teve crescimento médio anual de 2,04%. Já o crescimento da população no período de 1991 a 2000 obteve um crescimento demográfico na ordem de 3,3% de média anual.

A taxa de crescimento do PIB *per capita* no período de 1995 a 1998 (BENCHIMOL, 2002), reflete o desempenho econômico da região, obtendo um crescimento médio no período

de 27,5%. De outro lado, na participação da região do PIB nacional entre 1985 e 2000, saiu de 1,52% para 1,71%, incremento de 12,5% no período avaliado.

A evolução da receita tributária entre os anos de 1996 e 2001, saiu de R\$ 1,626 bilhões para R\$ 1,689 bilhões, representando apenas 3,86% de crescimento, mesmo sendo o Amazonas detentor do parque industrial da Zona Franca de Manaus. Assim torna-se importante avaliar a movimentação do ICMS, conforme demonstrado na Tabela 1.

Tabela 1 - Arrecadação do ICMS na ZFM 1996/2002 (em Us\$ 1,00)

Ano	Valor devido	Restituído	Recolhido	(%)
1996	724.738.764	476.627.491	248.111.272	34,23
2002	409.430.376	323.765.951	85.664.425	20,92

Fonte: Pereira (2005, p. 135)

No indicador econômico de maior discussão quando se fala em Zona Franca de Manaus, é certamente renúncia fiscal. Assim antes de qualquer conclusão, é relevante ver os números, conforme demonstrado na Tabela 2..

Tabela 2 - Renúncia Fiscal 1995-1998 (em Us\$ milhões)

Ano	Renúncia fiscal total	Renúncia ZFM	ZFM (%)
1995	6.407	2.472	38,6
1996	6.929	2.347	33,9
1997	8.493	2.610	30,7
1998	8.385	3.313	39,5

Fonte: Pereira (2005, p. 136)

O tema acima denota controvérsia quanto à inadequação da natureza conceitual do problema em relação à fabricação de produtos que ainda não existem, pois no ato da concessão dos incentivos, através da aprovação dos projetos econômicos, ainda não existe a receita tributária, sendo assim, não poderia ser considerada perda de receita, e um ponto adicional seria a falta de estatísticas confiáveis sobre o assunto.

Outra polêmica se dá no custo do emprego na Zona Franca de Manaus para a União, em torno dos incentivos fiscais. Considerando os valores da renúncia fiscal anteriormente descrita, e o montante de mão de obra ocupada neste mesmo período. Pode-se pelo resultado de um simplificado resultado aritmético chegar aos dados da Tabela 3.

Tabela 3 – Custo do emprego na ZFM para a União (1995-1998)

Ano	Renúncia ZFM	Mão de Obra Ocupada	Custo do emprego (R\$ 1,00)
1995	2.472	48.760	50.697
1996	2.347	48.494	48.397
1997	2.610	50.674	51.505
1998	3.313	49.575	66.828

Fonte: Pereira (2005, p. 138)

Diante da Tabela 3, pode-se inferir que o governo federal, de certa forma, desembolsou, ou deixou de arrecadar, mensalmente a cada pessoa empregada na Zona Franca de Manaus, em 1995 o equivalente a R\$ 4.224,77 mensais, em 1996 R\$ 4.033,15 mensais, em 1997 R\$ 4.292,14 mensais e em 1998 R\$ 5.569,00 mensais.

Analisando de outro ângulo, pode-se verificar que de fato estes valores não chegaram às mãos dos trabalhadores, mas se forem analisados estes valores em comparação com o faturamento, expressariam de fato que o modelo Zona Franca de Manaus deixa nas mãos dos trabalhadores, em termos de fatia de seu faturamento total.

Na tentativa de deixar a comparação mais clara, evidencia-se na Tabela 4, em conjunto com a participação do ICMS e dos salários no faturamento das empresas da Zona Franca de Manaus.

Tabela 4 – Participação do ICMS e salários no faturamento da ZFM em us\$ 1,00

Ano	Faturamento	ICMS (%)	Mão de Obra (%)
1996	13.266.059.377	1,87	2,58
1997	11.730.680.363	1,57	3,15
1998	9.938.590.992	1,40	3,32
1999	7.216.772.729	1,39	2,58

Fonte: Pereira (2005, p. 139)

Outro indicador de bastante conotação atualmente se chama Índice de Desenvolvimento Humano (IDH). O IDH de um país ou uma região é a media aritmética simples dos três índices que medem: a longevidade, a educação e a renda. A partir de 2002 sofreram alterações os seguintes índices: de longevidade para esperança de vida ao nascer (anos), de taxa de alfabetização para taxa de alfabetização de adultos, de taxa combinada de matrícula para taxa de escolaridade bruta combinada e de índice de renda para índice do PIB.

De acordo com Pereira (2005, p.141), foi estabelecido pelo PNUD (Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento) os seguintes índices de faixa de variações para classificar o grau de desenvolvimento:

- a) IDH < 0,5 baixo desenvolvimento humano;
- b) 0,5 = IDH < 0,8 médio desenvolvimento humano
- c) 0,8 = IDH = 1 alto desenvolvimento humano

Avaliando os índices de desenvolvimento humano nos estados que compõem a região abrangida pelos incentivos fiscais no período de 1991 e em 2000, pode-se verificar a Tabela 5.

Tabela 5 – Evolução do IDH nos Estados 1991/2000

Estado	1.991	2.000	Variação (%)
Acre	0,624	0,697	11,70
Amazonas	0,664	0,713	7,38
Rondônia	0,660	0,735	11,36
Roraima	0,692	0,764	7,80

Fonte: Pereira (2005, p. 140)

Na análise dos indicadores econômicos relacionados à década de 90, apresentou uma taxa de crescimento médio de 2,04% contra uma taxa de crescimento demográfico de 3,3%, conseqüentemente, o estado do Amazonas não se desenvolveu durante este período.

Sobre os indicadores sociais, dentre os estados da região da Amazônia, o estado do Amazonas foi o que apresentou menor índice de melhoria de desempenho. Quando parte-se para as comparações das capitais da região da Amazônia, depara-se com o menor nível do índice de desenvolvimento humano na capital Manaus, sede do parque industrial da Zona Franca de Manaus.

Nestas ultimas décadas, mais especificamente na década de 90, por todo o conjunto de dados e variáveis disponíveis, e baseando-se nos incentivos fiscais já internalizados na economia da Zona Franca de Manaus, configura como insustentável esta região sem os incentivos fiscais ali concedidos e praticados, criando um ambiente vulnerável e incapaz de se manter sem as vantagens competitivas relacionados ao modelo.

5 Esquema de Contabilização dos Incentivos Fiscais, Subvenções, Contribuições, Auxílios e Doações

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) emitiu em 13 de dezembro de 2001, a Resolução nº 922/01, que foi revogada pela Resolução nº 1.026/05 de 15 de abril de 2005, estabelecendo critérios e procedimentos específicos de avaliação e registro contábil dos componentes patrimoniais. Incluindo também as informações mínimas que deverão constar nas notas explicativas das organizações que receberam aportes de qualquer natureza, como subvenções, contribuições, auxílios e doações, bem como direitos de propriedade de bens móveis e imóveis.

No âmbito desta pesquisa, foi definido pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) através da Resolução nº 1.026/05, NBC 19.4.2.1 (Normas Brasileiras de Contabilidade), que incentivo fiscal se caracteriza por ser uma renúncia total ou parcial de receita do governo em favor de entidades públicas ou privadas com o objetivo de geração de benefícios sociais e econômico, sendo:

- Isenção Tributária: desobrigação legal de pagamento de tributo;
- Redução Tributária: desobrigação legal de pagamento parcial de tributo.

Ainda dentro do enfoque desta pesquisa, enfatiza-se o conceito de subvenções o qual foi definido pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) através da Resolução nº 1.026/05, como sendo contribuição pecuniária, prevista em lei orçamentária, concedida por órgãos do setor público a entidades públicas ou privadas, com o objetivo de cobrir despesas com a manutenção e o custeio destas, com ou sem contraprestação de bens ou serviços da beneficiária dos recursos.

Via de regra o esquema de contabilização para subvenções, contribuições, auxílios e doações, podem ser classificados da seguinte forma:

- Reserva de Capital (Patrimônio Líquido) → Incentivos para despesas de capital e doações para investimentos e imobilizações.
- Receita (Resultado) → Subvenções e doações para atender as despesas de custeio (cobertura de prejuízos, *déficits*).

Em relação às empresas privadas, as subvenções para investimentos mais comuns, dentro da aceção legal ainda existente, são na forma de devolução, isenção ou redução de impostos devidos pela empresa. Em se tratando de imposto de renda que deixa de ser pago deve ser apropriado a crédito de reserva de capital (sub-conta reserva de incentivos fiscais). Essa apropriação é comumente feita contra o recebimento integral de despesa de imposto de renda no resultado do exercício.

As subvenções do ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) são destinadas a determinados empreendimentos, devido sua localização ou ramo de atividade, a critério da Legislação Estadual. Elas poderão ser concedidas como incentivo fiscal, redução do ICMS devido ou devolução de ICMS recolhido, e os recursos correspondentes devem ser obrigatoriamente aplicados na expansão da empresa (investimentos).

As organizações devem revelar nas notas explicativas as informações de critérios de apuração das receitas e de constituição de reservas, especialmente as pertinentes a subvenções, doações, auxílios e contribuições.

6 Metodologia da pesquisa

Este estudo caracteriza-se como pesquisa exploratória, realizada por meio de um estudo de caso, com abordagem qualitativa. Segundo Gil (2006, p.41), “embora o

planejamento da pesquisa exploratória seja bastante flexível, na maioria dos casos assume a forma de pesquisa bibliográfica ou de estudo de caso”.

O estudo se desenvolve na interpretação e uso da base teórica pesquisada com a realização de estudo de caso, apresentando evidências encontradas em uma cultura empresarial examinada. Em função do objetivo proposto, foi necessário selecionar uma empresa que se enquadrasse em dois requisitos básicos iniciais: a) estivesse estabelecida na Zona Franca de Manaus há mais de dez anos; e b) fosse uma indústria detentora de incentivos fiscais federais e estaduais.

A empresa selecionada para o estudo de caso é uma indústria do Pólo Industrial de Manaus. Por questões de sigilo das informações e preservação de sua identidade será designada neste estudo de empresa **Planaudio**.

A empresa **Planaudio**, que é de origem japonesa e iniciou suas atividades em Manaus no ano de 1984, para atuar na fabricação de produtos de áudio e vídeo. Atualmente contando com mais de 1.000 funcionários, produz produtos de alta tecnologia, importando conhecimento tecnológico de sua matriz e afiliadas ao redor do mundo.

A obtenção dos dados foi desenvolvida por meio de pesquisa documental de fontes primárias. A pesquisa documental consistiu na obtenção de informações que poderiam evidenciar a obtenção dos incentivos fiscais na Zona Franca de Manaus, sempre com documentos oficiais que não deixasse dúvida quanto à obtenção dos incentivos.

Pela limitação de estudos no Brasil relacionados a incentivos fiscais, e pela dificuldade de obtenção de informações estratégicas de gestão tributária nas empresas, recomenda-se o estudo em outras empresas de pequeno, médio e grande porte, que usufruam dos incentivos fiscais em seu controle e estratégias, aumentando o conhecimento nesta disciplina.

7 Descrição e análise dos dados

A empresa **Planaudio**, é uma empresa de capital estrangeiro, e parte integrante de um conglomerado mundial, um dos mais importantes grupos empresariais nacionais atuantes no segmento de áudio e vídeo.

A empresa tem como objetivo social, a indústria, comércio, importação, exportação, representação de matérias eletroeletrônicas, eletrodomésticos, material didático, seus equipamentos e outros produtos finais; assistência técnica, pesquisa técnica e pesquisa e mercado; prestação de serviços; laboratório de processamento de filmes e videotape; prestação de serviços de gravação de videocassetes e de produção de matrizes-masters em vídeo tape para transcrição em videocassete e outros afins; importação e distribuição de fitas de videocassetes; pecuária; promoção de convenções, congressos, feiras de amostras, exposições de produtos e eventos culturais.

Através de portaria específica, do estado do Amazonas, a empresa **Planaudio**, obteve autorização para incorporação de duas empresas estabelecidas no distrito industrial da Zona Franca de Manaus.

Dividindo seus projetos em componentes e produtos, pode-se relatar inicialmente seus projetos de componentes. Em 1985 a empresa aprovou os projetos de mecanismo deck montado, através da Resolução nº 498/85, em 1990 pela Resolução nº 088/90 foi aprovado para produção do mecanismo para toca disco-laser.

Já em 1992, procurando adequar sua produção as recentes inovações tecnológicas do mercado, a empresa aprovou o projeto de atualização para os produtos mecanismo para toca fitas e placas de circuito impresso montada, e em 1993 pela Resolução nº 397/93 teve seu projeto de ampliação aprovado para produção de mecanismo ótico e placas de circuito impresso montada.

Em 1994, acompanhando as necessidades de mercado e objetivando atender estas necessidades, a empresa novamente ampliou sua produção de placas de circuito impresso montadas e mecanismos óticos, pela Resolução nº 296/94.

Dois anos depois, em 1996 a empresa apresentou e aprovou seu projeto de diversificação de acordo com a Resolução nº 026/96 para fabricação de sintonizador de TV e áudio.

Com base no exame de documentos da empresa **Planaudio**, descreve-se na seqüência seus projetos relacionados a produtos finais. A empresa teve seu projeto de implantação aprovado através da Resolução nº 007/81 para fabricação de amplificador, aparelho de som 3 em 1, head phone, rádio gravador, receiver, sintonizador tape-deck e toca discos.

Após alguns anos de significativa atuação e expressão no mercado brasileiro a empresa obteve seu projeto de atualização, aprovado pela Resolução nº 181/92, para produção de aparelho integrado de som, fone de ouvido, televisão, toca disco laser, vídeo câmera e walkman.

Em 1993, a **Planaudio** aprovou seu projeto de diversificação por meio da Resolução nº 264/93 para produção de monitor de vídeo. No mesmo ano aprovou pela Resolução nº 382/93 seu projeto de ampliação para a fabricação de aparelho integrado de som, televisão, toca disco laser, vídeo câmera, vídeo cassete e walkman.

No ano seguinte, 1994, a empresa teve seu projeto de ampliação aprovado pela Resolução nº 297/94 para a fabricação de toca disco laser, aparelho integrado de som, vídeo câmera, vídeo cassete e televisor. Em 1995, a empresa diversificou novamente através da Portaria nº 356/95, com o projeto de diversificação para a produção de auto rádio com toca fitas e auto rádio com toca discos a laser.

De acordo com os documentos coletados e analisados a empresa procura buscar na sua totalidade os níveis máximos de incentivos fiscais. Podem-se destacar nas diversas esferas governamentais como segue:

Na esfera Federal:

- Redução do Imposto de Importação – II (Art. 7.o do Decreto Lei nº 288/67, alterado pela Lei nº 8387/91).
- Isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI (Art. 9.o do Decreto Lei nº 288/67).
- Redução do Imposto de Renda ao nível de 75% (Medida Provisória nº 2199-14 de 24/08/2001).

Na esfera Estadual:

- Produtos de Áudio e Vídeo, incentivos fiscais com base na Lei nº 2826/03.
 - i) ICMS – crédito estímulo de 55%
 - ii) Incidência de FMPES 6% do credito estímulo
 - iii) Incidência de Contribuição UEA 1,5% do credito estímulo
 - iv) Incidência de FTI ao nível de 2% sobre o valor FOB das importações

Contudo, as empresas situadas na Zona Franca de Manaus, para usufruir dos incentivos fiscais, devem contribuir para o desenvolvimento da região. Contribuições estas devem apoiar o incremento do nível de aproveitamento industrial do Estado com a aquisição de insumos produtivos locais, substituindo importações estrangeiras, gerarem novos empregos e renda para a população da cidade de Manaus, aumentando a massa salarial. Adicionalmente deverá aumentar o PIB estadual com o faturamento dos produtos, incrementarem a economia local com a aquisição de bens e serviços necessários a operação do empreendimento, aumentar a arrecadação tributária das esferas Federal, Estadual e Municipal, os quais estarão sendo revertidos em investimentos governamentais no Estado.

Além das contribuições que os empreendimentos devem propor a executar, existem obrigatoriedades em relação aos benefícios sociais que são oferecidos aos funcionários, atendendo ao art. 212 § 1. da Constituição Estadual. Entre eles destacam-se o fornecimento de refeição diária em refeitório da empresa, convenio com entidades privadas e clínicas, bem como odontologia que atenda os funcionários e dependentes. Dispor de área de lazer,

realizando atividades periódicas de confraternização e atividades esportivas, realização de cursos de aperfeiçoamento técnico dos funcionários, cursos na área de qualidade e ISO 9000, cursos de processo de produção e administrativa; fornecimento de vale transporte para todos os funcionários nos trajetos residência empresa e empresa residência, convênio com o SESI, com oferta de creche para filhos de funcionários, seguro de vida em Grupo e convênios para compra de medicamentos e material escolar.

Com as modificações introduzidas pela Lei nº 8387, de 30 de dezembro de 1991, que estabeleceu medidas de salvaguardas à economia brasileira, impactou a **Planaudio**, substituindo o critério dos índices mínimos de nacionalização pela prática de Processo Produtivo Básico (PPB). As alterações naquele momento, e inúmeras outras modificações nos PPBs, iniciaram estudos mais profundos nas introduções e fabricação de novos modelos na Zona Franca de Manaus, para atendimento ao mercado brasileiro.

Faz-se necessário, que os responsáveis pelas áreas de Controladoria, Engenharia e Produção, conheçam os detalhes dos PPBs aplicados aos produtos fabricados, que estabelecem as etapas mínimas que a organização deve cumprir, para ter direito aos incentivos fiscais. Os PPBs são publicados e fixados por produtos, mediante Portaria Interministerial assinada pelos Ministros do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior e da Ciência e Tecnologia. Qualquer alteração nos PPBs deve ser discutida em consulta pública, onde serão apresentadas sugestões por todos os interessados, aprovando-se o novo PPB.

No caso da empresa em questão nesta pesquisa, todos os esforços são concentrados para chegar à viabilidade econômica e financeira dos produtos a serem fabricados, gerando discussões com os centros tecnológicos nas plantas mães, para conseguir adequar os processos produtivos da fábrica em Manaus.

8 Conclusão

Este artigo objetivou pesquisar e relacionar a exposição das indústrias frente à gestão dos incentivos fiscais e a influência da política de incentivos fiscais em uma empresa localizada na Zona Franca de Manaus. Trata-se de uma pesquisa exploratória, realizada a partir de investigação documental e de um estudo de caso.

Uma discussão atual entre os autores pesquisados, e também constatados no caso real descrito nesta pesquisa fica evidenciado que os incentivos fiscais consistem de detalhes individuais dentro das empresas, não podendo afirmar que existe uma padronização no planejamento ou controle dos incentivos fiscais nas empresas.

Todo o acompanhamento do planejamento tributário através dos incentivos fiscais na Zona Franca de Manaus demanda conhecimento de seus administradores. Para formar uma base concreta e direcionada às suas necessidades e de acordo com as atividades da empresa e de seus produtos, deverá buscar e aperfeiçoar na sua totalidade as vantagens competitivas que a região oferece em detrimento da competição com empresa e produtos importados de áreas extremamente competitivas ao redor do mundo, com maior consideração aos da Ásia.

Os incentivos fiscais também têm sua participação no campo da motivação organizacional, principalmente nos níveis de diretoria e gerenciais. Os incentivos fiscais requerem níveis de maturidade exemplares de controle da legislação tributária, pois pode influenciar certas atitudes e procedimentos negativos à empresa, podendo resultar em penalidades pesadas em contrapartida às inúmeras obrigações concernentes a região.

Conclui-se assim que a empresa **Planaudio**, busca manter sua filosofia, valores, princípios, regras e procedimentos, mesmo em um ambiente diferente daquele de sua origem, sem com isto, deixar de praticar de forma democrática e participativa as discussões a cerca do planejamento tributário e estratégia da introdução de seus produtos no Brasil ou outra região do mundo.

Referências

ARIFFIN, Norlela. **Internacionalização de competências tecnológicas: implicações para estratégias governamentais e empresariais de inovação e competitividade da indústria eletrônica no Brasil.** Rio de Janeiro, FGV, 2003.

COUTINHO NETO, J. B. **Comportamento Estratégico Organizacional de uma indústria pertencente ao Pólo Industrial de Manaus (PIM).** 2004. 139f. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal de Santa Catarina, SC.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa.** São Paulo, Atlas, 2006.

MICHILES, R. J. **A competitividade das Indústrias de Televisores do Pólo Industrial de Manaus, no mercado internacional.** 2001. 123f. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal de Santa Catarina, SC.

NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, Luciane. **Controladoria: Um enfoque na eficácia organizacional.** São Paulo, Atlas, 2006.

PORTER, Michael E. **A Vantagem Competitiva das Nações.** Rio de Janeiro, Campos, 1993.

PRADO, S., CAVALCANTI, Carlos E. G. **A Guerra Fiscal no Brasil.** São Paulo, Fundap; Fapesp; Brasília, IPEA, 2000.

PEREIRA, Deusamir. **Amazônia (in)sustentável: Zona Franca de Manaus – estudo de análise.** Manaus, Valer, 2005.

REZENDE, Fernando Antonio. **Finanças Públicas.** São Paulo, Atlas, 1994.

RODRIGUES JUNIOR, M. S. **A DVA como instrumento para mensuração da relação custo benefício na concessão de incentivos fiscais: um estudo de caso.** 2003. 140f. Dissertação de Mestrado, Universidade de São Paulo, SP.

RUSCHMANN, Cristiano Frederico. **Direito Tributário.** São Paulo, Saraiva, 2005.

SUFRAMA – Superintendência da Zona Franca de Manaus. **História da Zona Franca de Manaus.** http://www.suframa.gov.br/modelozfm_historia.cfm, acesso em 15 de julho de 2007.