



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA - UnB
FACULDADE DE DIREITO - FD

CHRISTOFF RAFAEL GOMES FREITAS

**NÃO INCIDÊNCIA DO PIS-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO
QUANDO DA IMPORTAÇÃO DE BENS PROVENIENTES DE PAÍSES
SIGNATÁRIOS DO GATT, DESTINADOS A ESTABELECIMENTOS
SITUADOS NA ZONA FRANCA DE MANAUS, PARA REVENDA OU
CONSUMO**

Brasília – DF

2023

CHRISTOFF RAFAEL GOMES FREITAS

**NÃO INCIDÊNCIA DO PIS-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO QUANDO
DA IMPORTAÇÃO DE BENS PROVENIENTES DE PAÍSES SIGNATÁRIOS DO
GATT, DESTINADOS A ESTABELECIMENTOS SITUADOS NA ZONA FRANCA
DE MANAUS, PARA REVENDA OU CONSUMO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao Programa de Graduação em Direito da
Universidade de Brasília (UnB) como requisito
parcial para a obtenção do grau de Bacharel em
Direito.

Orientador: Prof. Dr. Othon de Azevedo Lopes

Brasília – DF

2023

CHRISTOFF RAFAEL GOMES FREITAS

**NÃO INCIDÊNCIA DO PIS-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO
QUANDO DA IMPORTAÇÃO DE BENS PROVENIENTES DE PAÍSES
SIGNATÁRIOS DO GATT, DESTINADOS A ESTABELECIMENTOS
SITUADOS NA ZONA FRANCA DE MANAUS, PARA REVENDA OU
CONSUMO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao Programa de Graduação em Direito da
Universidade de Brasília (UnB) como requisito
parcial para a obtenção do grau de Bacharel em
Direito.

Orientador: Prof. Dr. Othon de Azevedo Lopes

BANCA EXAMINADORA

Professor Doutor Othon de Azevedo Lopes
Universidade de Brasília

Professor Doutor Luiz Alberto Gurgel de Faria
Universidade de Brasília

Professora Doutora Ariane Costa Guimarães
Centro Universitário de Brasília

Brasília, 09 de fevereiro de 2023.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais.

RESUMO

O presente trabalho tem por escopo a análise da controvérsia referente à incidência tributária do PIS-Importação e da Cofins-Importação sobre a importação de bens provenientes de países estrangeiros signatários do GATT (“*General Agreement on Tariffs and Trade*”) para consumo ou revenda na Zona Franca de Manaus (ZFM). O que se pretende, precipuamente, é responder aos seguintes questionamentos: é possível que haja tratamento tributário diferenciado em relação a mercadoria nacional e estrangeira, quando se tratam de operações destinadas à ZFM? Diante da natureza de “exportação brasileira para o estrangeiro”, quando da venda de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, é possível essa relação ser desonerada, mas haver ônus tributário na importação de mercadorias estrangeiras? De que maneira o GATT deve ser aplicado? Com o intuito de sustentar essa tese, foi realizado estudo bibliográfico e documental baseado na análise de legislações, de julgados nacionais, de livros e de artigos. Faz-se, para isto, primeiro uma introdução conceitual, histórica, perpassando pela evolução e atual cenário da Zona Franca de Manaus, para, posteriormente, abordar a natureza jurídica, criação, critério material, aspectos gerais referentes ao PIS/Cofins-Importação, perpassando pela natureza jurídica de exportação quando da comercialização de bens destinados à ZFM para consumo ou revenda - inteligência do art. 4º do Dec. Lei n. 288/67 e imunidade das receitas decorrentes de exportação - art. 149, § 2º, I/CF. Posteriormente, analisa-se a natureza jurídica do GATT – com reflexões acerca dos termos do acordo, em especial a impossibilidade de diferença de regime adotado entre o bem nacional e o estrangeiro e, por fim, analisa-se o panorama jurisprudência do Tribunal Regional Federal da Primeira Região e do Superior Tribunal de Justiça, concluindo no sentido da necessidade de afastar a incidência do PIS-Importação e Cofins-Importação quando da importação de bens provenientes de países signatários do GATT, para consumo ou revenda dentro da ZFM, equiparando-se o tratamento tributário do bem importado ao bem de origem nacional.

Palavras-chave: Direito Tributário; PIS; Cofins; GATT; Zona Franca de Manaus; Importação.

ABSTRACT

The scope of this work is to analyze the controversy regarding the tax incidence of PIS-Importation and Cofins-Importation on the importation of goods from foreign countries signatories to the GATT (“General Agreement on Tariffs and Trade”) for consumption or resale in the Manaus Free Zone (ZFM). What is intended, primarily, is to answer the following questions: is it possible that there is different tax treatment in relation to national and foreign goods, when dealing with operations destined for the ZFM? In view of the nature of “Brazilian exports abroad”, when selling goods of national origin for consumption or industrialization in the Manaus Free Trade Zone, is it possible for this relationship to be exempted, but there to be a tax burden on the import of foreign goods? How should GATT be applied? In order to support this thesis, a bibliographic and documentary study was carried out based on the analysis of legislation, national judgments, books and articles. For this, a conceptual, historical introduction is first made, passing through the evolution and current scenario of the Free Zone of Manaus, to, later, approach the legal nature, creation, subsidiary material, general aspects referring to the PIS/Cofins-Import, passing through the legal nature of export upon receipt of goods intended for ZFM for consumption or resale - intelligence of art. 4th of Dec. Law n. 288/67 and immunity of income arising from export - art. 149, § 2, I/CF. Subsequently, the legal nature of the GATT is analyzed - with reflections on the terms of the agreement, in particular the impossibility of different regime adopted between the national and the foreign property and, finally, the jurisprudence panorama of the Federal Regional Court is analyzed of the First Region and the Superior Court of Justice, concluding that it is necessary to remove the incidence of PIS-Import and Cofins-Import when importing goods from GATT signatory countries, for consumption or resale within the ZFM, matching the tax treatment of the imported good to the good of national origin.

Keywords: Tax Law; PIS; Cofins; GATT; Manaus Free Zone; Import.

LISTA DE FIGURAS

| | |
|--|----|
| Figura 1 – Renda per capita da ZFM comparada com demais Estados..... | 15 |
| Figura 2 – Posicionamento dos Tribunais em relação ao tema..... | 41 |

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT – Atos das Disposições Constitucionais Transitórias

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

AFICAM – Associação das Indústrias e Empresas de Serviços do Polo Industrial do Amazonas

ALC – Área de Livre Comércio

Art. – Artigo

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CF – Constituição Federal

CTN – Código Tributário Nacional

DL – Decreto-Lei

EC – Emenda Constitucional

ED – Embargos de Declaração

FIEAM – Federação das Indústrias do Estado do Amazonas

II – Imposto de Importação

IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IRPJ – Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

LC – Lei Complementar

Min. – Ministro

MS – Mandado de Segurança

PIS/PASEP – Programa de Integração Social e ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PL – Projeto de Lei

RE – Recurso Extraordinário

RESP – Recurso Especial

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUDAM – Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia

SUFRAMA – Superintendência da Zona Franca de Manaus

TRF-1 – Tribunal Regional Federal da Primeira Região

ZFM – Zona Franca de Manaus

SUMÁRIO

| | |
|--|----|
| INTRODUÇÃO | 11 |
| 1 – ZONA FRANCA DE MANAUS: CONCEITO, HISTÓRICO E CARACTERÍSTICAS | 15 |
| 1.1. Criação e desenvolvimento | 15 |
| 2.2. Cenário Constitucional e Tutela do TRF-1 e dos Tribunais Superiores | 19 |
| 2 - PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO - NATUREZA JURÍDICA, CRIAÇÃO, CRITÉRIO MATERIAL E ASPECTOS GERAIS | 22 |
| 2.1. Histórico e Natureza jurídica do PIS e da COFINS | 22 |
| 2.2. PIS-Importação e COFINS-Importação: criação, cenário, critério material | 26 |
| 3 – NATUREZA JURÍDICA DE EXPORTAÇÃO QUANDO DA COMERCIALIZAÇÃO DE BENS DESTINADOS À ZFM PARA CONSUMO OU REVENDA - INTELIGÊNCIA DO ART. 4º DO DEC. LEI N. 288/67 E IMUNIDADE DAS RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO - ART. 149, § 2º, I/CF | 29 |
| 3.1. Inteligência do art. 4º do Dec. Lei n. 288/67 e entendimento dos Tribunais ... | 29 |
| 3.2. Desoneração das receitas decorrentes de exportação – inteligência do art. 149, § 2º, I/CF e entendimento dos Tribunais..... | 32 |
| 4 – ANÁLISE ACERCA DOS TERMOS DO GATT: IMPOSSIBILIDADE DE DIFERENÇA DE REGIME ADOTADO ENTRE O BEM NACIONAL E O ESTRANGEIRO E POSSÍVEL VIOLAÇÃO AO ART. 98 DO CTN..... | 35 |
| 4.1. Histórico e criação do GATT | 35 |
| 4.2. Aplicabilidade dos dispositivos do GATT e impossibilidade de tratamento desigual entre o produto nacional e estrangeiro: princípio da não discriminação .. | 37 |
| 5 – PANORAMA JURISPRUDÊNCIAL: O ENTENDIMENTO DO TRF-1 E DOS TRIBUNAIS SUPERIORES EM RELAÇÃO AO TEMA | 41 |
| CONCLUSÃO..... | 47 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 50 |

INTRODUÇÃO

Com o anseio do Constituinte em erradicar a pobreza e a marginalização, bem como reduzir as desigualdades sociais e regionais, a Constituição Federal, em seu artigo 3º, consignou tais desígnios como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

Assim, com vistas a dar concretude a tais objetivos, dotando-os de eficácia social, foi recepcionada pela Constituição a Zona Franca de Manaus (ZFM), que busca amenizar as disparidades entre a região Amazônica e o restante do país.¹

Tal zona de livre comércio passou a ser regulada pelo Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, que em seu artigo 1º, conceitua a ZFM como:

(...) área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos.

Todavia, conforme previsão do art. 4º do referido diploma legal, a comercialização de mercadorias nacionais para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus passou a ser considerada, para todos os efeitos fiscais “equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro”. De acordo:

Art 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, **equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro**.

Tal equiparação promoveu uma série de consequências jurídicas, dentre elas a desoneração de certos tributos. Isso porque, a partir de 2001, com a promulgação da Emenda Constitucional nº 33, que alterou a redação do artigo 149 da Constituição Federal, as receitas decorrentes de exportações passaram a ser imunes à incidência do PIS e da COFINS. Veja-se:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

(...)

¹ AGUIAR, Luana Hitzschky. A Não Incidência do Pis/Cofins-Importação na Aquisição de Mercadorias Estrangeiras de Países Signatários do Gatt Pelas Empresas Situadas na ZFM. Disponível em: <https://riu.ufam.edu.br/handle/prefix/5360>. Acesso em: 16 de dez. de 2022.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - Não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação:

Nesse sentido, a comercialização de produtos de origem nacional para industrialização e consumo destinados à ZFM passou a não sofrer a incidência do PIS e da COFINS, diante da natureza de exportação ao exterior.

Todavia, criou-se uma disparidade de tratamento entre a comercialização de produtos nacionais e os estrangeiros: aqueles, quando destinados à ZFM, passaram a ter suas receitas desoneradas. Todavia, estes passaram a se submeter à incidência do PIS-Importação e Cofins-Importação.

Assim, quando o contribuinte situado na Zona Franca de Manaus importa produtos estrangeiros, passa a se sujeitar a incidência do PIS-Importação e da COFINS-Importação.

Porém, tal incidência mostra-se indevida tendo em vista o Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT), o qual o Brasil é signatário. O referido acordo, que consiste em um sistema de normas e concessões tarifárias com vistas a incentivar o livre comércio entre os países, combater práticas protecionistas e evitar disputas comerciais², prevê que os países signatários devem necessariamente aplicar tratamento fiscal e tributário igualitário aos produtos importados e nacionais. De acordo:

2. Os produtos do território de qualquer Parte Contratante, importados por outra Parte Contratante, **não estão sujeitos, direta ou indiretamente, a impostos ou outros tributos internos de qualquer espécie superiores aos que incidem, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais.**

4. Os produtos de território de uma Parte Contratante que entrem no território de outra Parte Contratante **não usufruirão tratamento menos favorável que o concedido a produtos similares de origem nacional**, no que diz respeito às leis, regulamento e exigências relacionadas com a venda, oferta para venda, compra, transporte, distribuição e utilização no comércio interno.

Ante o exposto, não seria possível ofertar tratamento tributário mais oneroso ao produto estrangeiro, em detrimento do produto nacional, haja vista o descumprimento aos termos do acordo, bem como violação ao artigo 98 do Código Tributário Nacional, que prevê a possibilidade dos tratados e as convenções internacionais revogarem ou modificarem a legislação tributária interna. Assim,

² FERREIRA, Adriano Fernandes. A controvérsia entre a política de incentivos da ZFM e os dispositivos do GATT. Disponível em: <https://ayaeditora.com.br/wp-content/uploads/Livros/L196C2.pdf>. Acesso em: 16 de dez. de 2022.

imperiosa a necessidade de igualdade de tratamento entre as operações e o afastamento do PIS-Importação e Cofins-Importação.

Conforme apresentado, a presente monografia tem por objetivo principal, portanto, analisar a controvérsia referente a não incidência tributária do PIS-Importação e da Cofins-Importação sobre a importação de bens provenientes de países estrangeiros signatários do GATT (“*General Agreement on Tariffs and Trade*”) para consumo ou revenda na Zona Franca de Manaus (ZFM).

A fim de que tal objetivo pudesse ser alcançado de maneira satisfatória, um percurso fora desenhado para guiar o leitor desde a compreensão de noções básicas necessárias para o entendimento do tema abordado.

Assim, o capítulo 1 (um) possui por objetivo específico servir de introdução ao leitor para o entendimento do histórico, natureza jurídica, desenvolvimento e atual cenário da Zona Franca de Manaus, perpassando pela tutela Constitucional.

O capítulo 2 (dois), por sua vez, busca apresentar de forma mais aprofundada o PIS/Cofins-Importação, explicitando sua natureza jurídica, criação, critério material e aspectos gerais.

No capítulo 3 (três) busca-se apresentar a natureza jurídica de exportação quando da comercialização de bens destinados à ZFM, apresentando a inteligência do Dec. Lei n. 288/67, bem como contextualizando com a imunidade das receitas decorrentes de exportação, prevista no art. 149, § 2º, I/CF.

No capítulo 4 (quatro) busca-se conceituar e apresentar o GATT, analisando os termos do tratado, em especial a impossibilidade de diferença de regime adotado entre o bem nacional e o estrangeiro, amarrando as exposições apresentadas nos capítulos anteriores, focando-se na necessidade de afastar a incidência do PIS-Importação e Cofins-Importação, com vistas a afastar o tratamento diferenciado entre o produto estrangeiro e o nacional.

O capítulo de número 5 (cinco) apresenta o atual cenário jurisprudencial e o panorama do TRF-1 e dos Tribunais Superiores.

Por fim, apresenta-se as conclusões formuladas.

Para que tais objetivos específicos pudessem ser alcançados, foi realizada uma extensa pesquisa bibliográfica, jurisprudencial e doutrinária.

Espera-se, assim, contribuir para o debate acerca da aplicabilidade dos termos do GATT, em face da legislação ordinária, bem como demonstrar a necessidade de se afastar a incidência das referidas contribuições quando da entrada de bens provenientes do estrangeiro, para consumo ou revenda na ZFM.

1 – ZONA FRANCA DE MANAUS: CONCEITO, HISTÓRICO E CARACTERÍSTICAS

1.1. Criação e desenvolvimento

O presente capítulo busca expor a evolução histórica, o atual cenário e o desenvolvimento da Zona Franca de Manaus, perpassando pelo cenário constitucional e as alterações legislativas.

Historicamente, tem-se que a criação da ZFM foi iniciada na ditadura militar, sob o pretexto de ocupação de uma região com baixa densidade demográfica, bem como na tentativa de desenvolver economicamente a região Amazônica, que apenas representava uma pequena parcela da economia brasileira, desde o fim do “ciclo da borracha”.³

Até meados dos anos 1950, a região Amazônica teve sua economia baseada na atividade de extração do látex das seringueiras e produção de borracha. Nesse período, tal produto estava em terceiro lugar nas exportações nacionais e as cidades da Amazônia, sobretudo Manaus e Belém, receberam importante incentivo econômico⁴.

Por sua vez, logo no início do Século XX, houve uma redução drástica das exportações, quando a produção de látex foi dominada pelas colônias europeias na Ásia. Na ocasião, houve uma queda brutal dos preços e iniciou-se uma crise, com brusca queda de capital investido na região⁵.

Foi somente após o período ditatorial militar que foram retomadas as tratativas de desenvolvimento de um polo econômico na região amazônica. Em 1951 foi apresentado à Câmara dos Deputados o Projeto de Lei (PL) n. 1.310/1951, pelo então Deputado Federal Francisco Pereira da Silva, do Partido Social Democrático. Na ocasião, foi proposta a criação de um porto franco em Manaus. Sancionado pelo

³ SERÁFICO, José; SERÁFICO, Marcelo. A Zona Franca de Manaus e o capitalismo no Brasil. *Estudos Avançados*, v. 19, n. 54, p. 99-113, 2005. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/ea/a/6rH7ry46DBDFHWNQ3b8bsFh/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em 20 de dez. 2022.

⁴ BARBOSA, Evandro Brandão. Zona Franca de Manaus: política brasileira de desenvolvimento socioeconômico regional. *Observatório de la Economía Latinoamericana*, [S.l.], n.p., n. 184, 2013. Disponível em: <https://www.eumed.net/cursecon/ecolat/br/13/zonafranca-manaus.html>. Acesso em 20 de dez. 2022.

⁵ BARBOSA, Evandro Brandão. Zona Franca de Manaus: política brasileira de desenvolvimento socioeconômico regional. *Observatório de la Economía Latinoamericana*, [S.l.], n.p., n. 184, 2013. Disponível em: <https://www.eumed.net/cursecon/ecolat/br/13/zonafranca-manaus.html>. Acesso em 20 de dez. 2022.

então Presidente da República, Juscelino Kubitschek, o PL foi convertido na Lei n. 3.173/1957⁶.

Embora tenha sido criada pela Lei n. 3.173/57, não houve, na ocasião, a consolidação de um polo de desenvolvimento regional. De acordo com o referido texto normativo:

Art. 1º – É criada em Manaus, capital do Estado do Amazonas, uma zona franca para armazenamento ou depósito, guarda, conservação beneficiamento e retirada de mercadorias, artigos e produtos de qualquer natureza, provenientes do estrangeiro e destinados ao consumo interno da Amazônia, como dos países interessados, limítrofes do Brasil ou que sejam banhados por águas tributárias do rio Amazonas.

Contudo, foi apenas através do Decreto-lei n. 288, de 28 de fevereiro de 1967, que foi instituído “(...) um polo de desenvolvimento comercial, industrial e agropecuário, visando a integrar a Amazônia à economia do país, a promover a melhor integração produtiva e social dessa região, além de garantir a soberania nacional sobre as suas fronteiras com países vizinhos⁷.”

Perceptível a mudança de pensamento e a importância dada à ZFM, por força do referido Decreto-lei, que passou a conceituá-la como área de livre comércio. De acordo:

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

O referido texto normativo, para além de conceituar a ZFM como área de livre comércio, passou a prever uma série de incentivos fiscais, com vistas a atração de capital externo e desenvolvimento econômico da região.

Art 3º **A entrada de mercadorias estrangeiras na Zona Franca, destinadas a seu consumo interno,** industrialização em qualquer grau, inclusive beneficiamento, agropecuária, pesca, instalação e operação de indústrias e serviços de qualquer natureza e a estocagem para reexportação, **será isenta dos impostos de importação, e sobre produtos industrializados.**

⁶ SERÁFICO, José; SERÁFICO, Marcelo. A Zona Franca de Manaus e o capitalismo no Brasil. Estudos Avançados, v. 19, n. 54, p. 99-113, 2005. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/ea/a/6rH7ry46DBDFHWNQ3b8bsFh/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em 20 de dez. 2022.

⁷ BISPO, Jorge de Souza. Criação e distribuição de riqueza pela Zona Franca de Manaus. São Paulo, 2009. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, 2009. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-04122009-161933/publico/Versao_Definitiva.pdf. Acesso em: 20 de dez. 2022.

(...)

Art 4º **A exportação de mercadorias de origem nacional** para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, **equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro.**

Art 5º **A exportação de mercadorias da Zona Franca para o estrangeiro**, qualquer que seja sua origem, **está isenta do imposto de exportação.**

Assim, por meio de incentivos fiscais foi possível desenvolver economicamente um centro industrial, comercial e agropecuário no interior da Amazônia⁸. Sobre os incentivos fiscais previstos no diploma legal referenciado, o Ministro Nunes Marques, do STF, ao relatar a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 7036/DF, assim argumentou:

Ao criar a ZFM, o art. 3º do Decreto-Lei n. 288/1967 previu que a entrada de mercadoria estrangeira naquele território especial seria isenta de imposto de importação e de imposto sobre produtos industrializados, desde que destinado o artigo a consumo interno na zona, a industrialização em qualquer grau ou a estocagem para reexportação. Já o art. 5º dispôs que a exportação de mercadoria – qualquer que seja a sua origem – da zona para o estrangeiro estaria isenta do imposto de exportação. É dizer, **a legislação retirou, naquela área, os tradicionais entraves protetivos para a circulação internacional de produtos.**

Após sua criação, foi somente em 1972 que as primeiras indústrias se instalaram na região. Inicialmente focadas somente na montagem de peças provenientes de exportação, e com o decorrer do tempo surgiram indústrias de informática e eletroeletrônicos⁹.

Sua consolidação, todavia, deu-se somente após a publicação da Lei 8.387/91, que consolidou mudanças estruturais na ZFM, “(...) com a nova política industrial que promoveu a abertura da economia brasileira, pela redução das alíquotas do Imposto de Importação para todo o país¹⁰.”

A partir da implementação dessa nova política industrial, consolidou-se a chegada de empresas de tecnologia moderna no Polo Industrial de Manaus (PIM). Assim, focou-se na “fabricação de produtos de elevado valor específico e utilização de processos mais intensivos em capital e tecnologia¹¹”.

⁸ INCENTIVOS à produção. Suframa. Gov.br, 2017. Disponível em: <https://www.gov.br/suframa/pt-br/zfm/incentivos>. Acesso em: 20 dez. 2022.

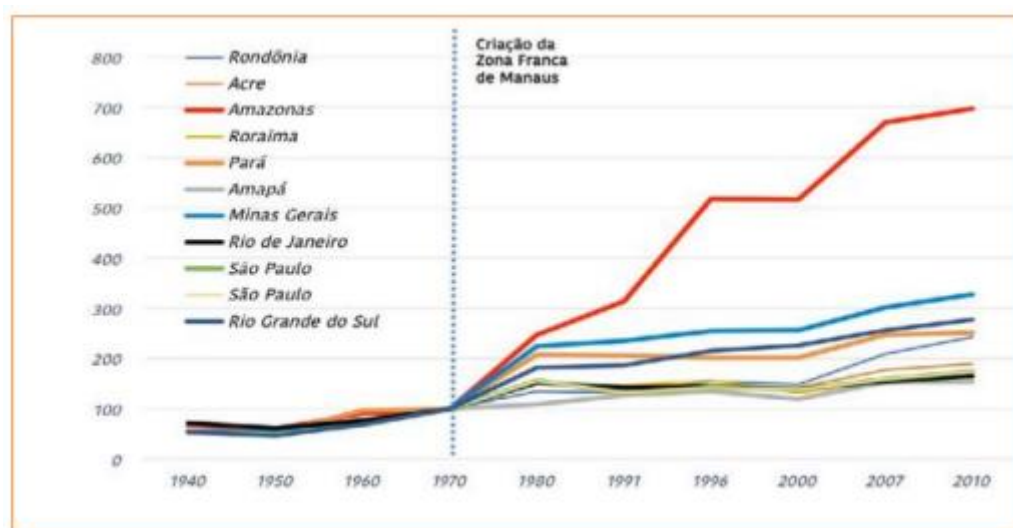
⁹ MAIA, Jaime de Mariz. Economia Internacional e Comércio Exterior. São Paulo: Atlas, 2003.

¹⁰ SOUZA, Romina Batista de Lucena de. Um Estudo Sobre Renúncia Tributária e os Benefícios Gerados pela Zona Franca de Manaus. Revista Estudos do CEPE, Santa Cruz do Sul, n36, p.38-60, jul./dez. 2012.

¹¹ SALAZAR, Admilton Pinheiro. Amazônia Globalização e Sustentabilidade. Manaus: Editora Valer, 2006.

Nos dias de hoje, há mais de 600 indústrias de alta tecnologia no Polo Industrial de Manaus, gerando mais de quinhentos mil empregos, diretos e indiretos, focados nos segmentos de eletroeletrônicos, químico e automóveis¹².

Portanto, exemplo de um “case” de sucesso à brasileira, os resultados da criação da ZFM são constatados empiricamente. De acordo com estudo realizado pela Fundação Getúlio Vargas¹³, em 1970, após a instituição da ZFM, a renda per capita do Estado de São Paulo (R\$17,4 mil) era sete vezes maior do que a do Estado do Amazonas (R\$2,4 mil). Décadas após a instituição da ZFM, em 2010, a renda per capita do Estado paulista (R\$ 30 mil), passou a ser apenas 1,8 vezes maior do que o Estado amazonense.



14

Ante o exposto, é possível concluir no sentido de que a ZFM conseguiu cumprir com o objetivo de “compensar a distância em relação aos grandes centros de consumo – embora o isolamento não tenha sido inteiramente vencido –, além de

¹² INCENTIVOS à produção. Suframa. Gov.br, 2017. Disponível em: <https://www.gov.br/suframa/pt-br/zfm/incentivos>. Acesso em: 20 dez. 2022

¹³ Zona Franca De Manaus: Impactos, Efetividade e Oportunidades – Fundação Getúlio Vargas (EESP). Disponível em: https://eesp.fgv.br/sites/eesp.fgv.br/files/estudos_fgv_zonafranca_manauis_abril_2019v2.pdf Acesso em: 16 dez. 2022.

¹⁴ Fonte: IBGE, extraído do IPEADATA e elaborado pela FGV | Disponível em: https://eesp.fgv.br/sites/eesp.fgv.br/files/estudos_fgv_zonafranca_manauis_abril_2019v2.pdf Acesso: 25 dez. 2022.

favorecer a economia regional e nacional¹⁵.” Nas palavras de José Seráfico e Marcelo Seráfico¹⁶:

pode-se dizer que a Operação Amazônia e a Zona Franca de Manaus foram poderosos mecanismos de ajustamento das relações de produção na região às possibilidades de expansão do capitalismo monopolista no Brasil; ou, sob outro ângulo, foram formas de criar no país novas oportunidades de investimento e lucratividade para a “livre empresa”, nacional e estrangeira; ou ainda, foram uma estratégia e uma tática de dinamização das forças produtivas regionais que consistiu – faça-se uma concessão ao neoliberalismo tupiniquim – na “redução do custo Amazônia”.

Assim, houve a efetiva criação de postos de trabalho, progresso nos setores secundários e terciários, intensa urbanização, industrialização e progresso do setor de serviços, decorrentes da criação e consolidação da ZFM.

1.2. Cenário Constitucional e Tutela do TRF-1 e dos Tribunais Superiores

Conforme exposto, a ZFM foi instituída pelo Decreto-Lei nº 288/67 como “área de livre comércio de importação, 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 para o seu desenvolvimento.”

Todavia, com a promulgação da Constituição Federal, em 1988, o aludido decreto-lei foi recepcionado e os benefícios fiscais outorgados às empresas sediadas na ZFM foram constitucionalizados.

ATOS DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS.

Art. 1º ao 39.

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 vinte e cinco anos**, a partir da promulgação da Constituição.

Parágrafo 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.

Assim, a ZFM foi recepcionada constitucionalmente, no afã de se consolidar disposição prevista artigo 3º, III/CF, a qual estabelece que um dos objetivos

¹⁵ ARAÚJO, Emanuelle Silva. Desenvolvimento Urbano Local: o caso da Zona Franca de Manaus. Revista Brasileira de Gestão Urbana, Curitiba, v. 1, n. 1, p. 33- 42, jan./jun. 2009.

¹⁶ SERÁFICO, José; SERÁFICO, Marcelo. A Zona Franca de Manaus e o capitalismo no Brasil. Estudos Avançados, v. 19, n. 54, p. 99-113, 2005. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/ea/a/6rH7ry46DBDFHWNQ3b8bsFh/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em 20 de dez. 2022.

fundamentais da República Federativa do Brasil consiste em “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”.

Em interessante julgado (Processo nº 0001983-81.2014.4.01.3200), a Desembargadora Federal Ângela Catão, da 7ª Turma do TRF-1, assim afirmou:

o legislador constituinte, em atenção ao objetivo fundamental expresso no art. 3º, III, da CF/88, consolidou o modelo Zona Franca de Manaus, inicialmente idealizado para criar no interior da Amazônia um polo industrial, comercial e agropecuário que permitisse o seu desenvolvimento e o seu povoamento por ser uma área estratégica para o país.

Tanto é assim, que o artigo 43, § 2º, III/CF estabelece que a União pode “articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais”, mediante concessão de incentivos regionais consistentes em “isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas”.

O resultado social e econômico promovido pela ZFM foi tão profícuo que o legislador prorrogou o regime pelas Emendas Constitucionais no 42/03 e nº 83/14, esta última outorgando prazo de mais cinquenta anos. De acordo:

EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 42, DE 19 DE DEZEMBRO DE 2003

Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências.

Art. 3º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido dos seguintes artigos:

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

EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 83, DE 5 DE AGOSTO DE 2014

Acrescenta o art. 92-A ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT.

As Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos termos do § 3º do art. 60 da Constituição Federal, promulgam a seguinte Emenda ao texto constitucional:

Art. 1º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido do seguinte art. 92-A:

Art. 92-A. **São acrescidos 50 (cinquenta) anos ao prazo fixado pelo art. 92** deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Ademais, por força de tal previsão constitucional e do propósito de desenvolvimento regional que a embasa, o Plenário do Supremo Tribunal Federal

afirmou no julgamento do RE nº 592.891 que “o tratamento constitucional conferido aos incentivos fiscais direcionados para sub-região de Manaus é especialíssimo¹⁷.”

Ainda, a isenção prevista no Decreto-Lei nº 288/74 e mantida pelo art. 40 do ADCT “não pode ser tratada, conforme os comandos da Constituição, como isenção comum, pois diz respeito a uma área de incentivos fiscais com posição diferenciada pela própria Constituição.”

No mesmo julgamento, afirmou-se que a isenção que se dá “em prol do desenvolvimento da região é de interesse da federação como um todo, pois este desenvolvimento é, na verdade, da nação brasileira. A peculiaridade desta sistemática reclama exegese teleológica, de modo a assegurar a concretização da finalidade pretendida”.

O caráter especial concedido à ZFM na visão do STF é tão intenso que, mesmo tendo aprovado a Súmula Vinculante nº 58, dispondo que operações isentas de IPI não dão direito ao crédito do imposto, no aludido julgamento do RE nº 592.891 foi garantido direito ao crédito de IPI para os produtos oriundos da ZFM e isentos do imposto.

Na ocasião, o incidente sumular foi fixado com a seguinte redação: “Inexiste direito a crédito presumido de IPI relativamente à entrada de insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, o que não contraria o princípio da não cumulatividade.” Por sua vez, quando do julgamento do aludido recurso extraordinário, foi fixada tese em repercussão geral no sentido de que: “Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT.”

O C. Superior Tribunal de Justiça corrobora o entendimento de adoção do método teleológico para a interpretação das normas de isenção relativas à Zona Franca de Manaus.

¹⁷ RE 592.891. Relatora Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 25/04/2019.

Nesse sentido, decidiu a 2ª Turma do C. STJ no AgInt no AREsp 944.269/AM¹⁸, ao afirmar que o benefício fiscal alcança as empresas sediadas na Zona Franca de Manaus que vendem seus produtos para destinatários situados na mesma localidade, por força de “interpretação calcada nas finalidades que presidiram a criação da Zona Franca, estampadas no próprio DL 288/67, e na observância irrestrita dos princípios constitucionais que impõem o combate às desigualdades sócio-regionais”.

No julgamento do AgInt no AREsp 691.708/AM¹⁹, a 1ª Turma do C. STJ firmou entendimento semelhante, também com base em “interpretação calcada nas finalidades que presidiram a criação da Zona Franca”.

Portanto, é clara a orientação dos Tribunais Superiores de que a interpretação dos incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus deve ser voltada a potencializar o propósito de desenvolvimento regional, comercial e industrial da região. Assim, evidente o caráter especial da ZFM, bem como a preocupação dos Tribunais Superiores em tutelar e dotar de eficácia social os benefícios concedidos.

2 - PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO - NATUREZA JURÍDICA, CRIAÇÃO, CRITÉRIO MATERIAL E ASPECTOS GERAIS

2.1. Histórico e Natureza jurídica do PIS e da COFINS

Ainda gerando um debate acadêmico em relação às espécies tributárias, alguns juristas militam a favor da teoria tripartite e outros a favor da teoria pentapartida. Aquela, “divide os tributos em impostos, taxas e contribuições de melhoria” e, por sua vez, esta, divide os tributos em cinco, sendo: impostos, taxas, contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais estabelecidas nos arts. 149 e 149-A/CF²⁰.

O Código Tributário Nacional estabelece que os tributos serão os impostos, taxas e contribuições de melhoria, adotando de maneira evidente a teoria tripartite. De acordo com a expressa previsão: “Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.”

¹⁸ AgInt no AREsp n. 944.269/AM, relatora Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 22/9/2016, DJe de 7/10/2016.

¹⁹ AgInt no AREsp n. 691.708/AM, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 13/9/2016, DJe de 6/10/2016.

²⁰ ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. 14. ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2016.

Todavia, ao estabelecer o Sistema Tributário Nacional, a Constituição Federal adotou a teoria pentapartida. Isso porque, embora consigne em seu art. 145 que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria, tem-se que o dispositivo “não restringe as espécies tributárias às três enumeradas, mas apenas agrupa aquelas cuja competência para criação é atribuída simultaneamente aos três entes políticos²¹”.

A adoção da teoria pentapartida é evidente quando a CF consigna a possibilidade de instituir outros novos tributos. Isso porque, na Seção que trata dos “Princípios Gerais” do “Sistema Tributário Nacional”, prevista entre os arts. 145 a 149-A da CF, o constituinte outorgou à União a possibilidade de se instituir os empréstimos compulsórios, previstos no art. 148/CF. Ademais, previu como competência exclusiva da União, no art. 149, a instituição das contribuições especiais e, por fim, atribuiu ao DF e aos municípios a competência para criação da contribuição para custeio do serviço de iluminação pública, prevista no art. 149-A²².

Assim, tem-se que o Sistema Tributário Nacional divide os tributos em cinco, possibilitando aos entes instituírem impostos, taxas, contribuições especiais, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios.

Quanto ao tema do presente capítulo, é dentro das contribuições especiais que estão previstas o PIS (Programa de Integração Social) e a Cofins (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social). As contribuições especiais representam um grande grupo, que se divide em: **(i)** contribuições sociais; **(ii)** contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE); e **(iii)** contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas.

O subgrupo das contribuições sociais é dividido em: **(i)** contribuições de seguridade social (destinadas a custear saúde, previdência e assistência social – art. 194/CF); **(ii)** outras contribuições sociais (residuais previstas no art. 195, § 4.º/CF); e **(iii)** contribuições sociais gerais (destinadas a algum outro tipo de atuação da União na área social)²³.

²¹ ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. 14. ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2016.

²² NOVAIS, Rafael. Direito tributário facilitado – 3. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2018.

²³ ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. 14. ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2016.

É exatamente no subgrupo contribuições de seguridade social que estão alocadas a contribuição ao PIS e a COFINS.

Para financiar a seguridade social, o art. 195 da CF, inicialmente, outorgava à União a competência para instituir contribuição dos empregadores sobre o “faturamento”. Atualmente, com a redação da EC 20/98, incide a contribuição dos empregadores, empresas ou equiparados sobre “a receita ou faturamento²⁴”. De acordo com a redação do dispositivo constitucional:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

~~I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;~~

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

A contribuição ao PIS foi instituída pela Lei Complementar n. 7/70, o qual buscava financiar o Programa de Integração Social, cujo objetivo “(...) era promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas”.

Consubstanciado pelo art. 165, V, da Constituição de 1967, o programa era “financiado por descontos compulsórios no faturamento das empresas e parcelas deduzidas do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, com posterior distribuição aos trabalhadores”. (MADEIRA, 2009, P. 35). Com a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, o PIS acabou sendo recepcionado pelo art. 239 do texto constitucional²⁵.

²⁴ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo – 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

²⁵ Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego, outras ações da previdência social e o abono de que trata o § 3º deste artigo.

A Contribuição para o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), precursora da COFINS, foi instituída pelo Decreto-Lei nº. 1.940/82. A base de cálculo era a receita bruta das vendas de mercadorias e serviços, com algumas deduções previstas.

Por sua vez, a COFINS foi criada pela Lei Complementar nº. 70/91, com arrecadações “destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social”. Prevendo alíquota de 2%, estabeleceu como base de cálculo “o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e de serviço de qualquer natureza”. Retirou seu fundamento de validade através do art. 195, I, da CF/88, em sua redação original²⁶.

Foi somente com a publicação da Lei n. 9.718/98 que houve a devida unificação da sistemática das contribuições do PIS e da COFINS. No art. 4º, IV²⁷, foram fixadas alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente, incidentes sobre o faturamento, referente à receita bruta da pessoa jurídica, conceituada como “a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas²⁸”.

Duramente criticada por inovar no critério material não apoiado pela Constituição, tendo em vista que não se outorgava “competência ao legislador ordinário para instituir a contribuição do PIS e da COFINS sobre a receita²⁹”, o legislador constituinte precisou agir, com vistas a garantir a constitucionalidade da norma.

²⁶ COSTA, Ronaldo Luiz. PIS-COFINS Não-Cumulativos e a Constituição Federal. Instituto Brasileiro De Estudos Tributários IBET-Cuiabá, 2011.

²⁷ Art. 4º As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS devidas pelos produtores e importadores de derivados de petróleo serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:

IV – sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades.

²⁸ COSTA, Ronaldo Luiz. PIS-COFINS Não-Cumulativos e a Constituição Federal. Instituto Brasileiro De Estudos Tributários IBET-Cuiabá, 2011.

²⁹ COSTA, Ronaldo Luiz. PIS-COFINS Não-Cumulativos e a Constituição Federal. Instituto Brasileiro De Estudos Tributários IBET-Cuiabá, 2011.

Foi então editada a Emenda Constitucional nº. 20, de 16 de dezembro de 1998, que adicionou a alínea “b” ao inciso I, do art. 195, que autorizou a tributação tanto da receita como do faturamento.

Assim resume bem o ocorrido, conforme Sacha Calmon e Misabel Derzi³⁰:

Entretanto, como a Lei nº 9.718/98 fora publicada antes do advento da EC nº 20/98 – que trouxe o seu fundamento de validade –, a mesma era inválida (na parte em que majorou a base de cálculo do PIS/Cofins). Afinal, quando de sua edição, a Constituição outorgava competência tão-somente para a criação de contribuição sobre o “faturamento”, não havendo, até o advento da EC nº 20/98, qualquer menção à “receita”, decorrendo daí a necessidade da edição de lei complementar, já que se tratava de contribuição nova, decorrente do exercício da competência residual da União,, nos termos do parágrafo 4º do art. 195 da CR/88. Esse entendimento foi corroborado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao declarar inconstitucional o parágrafo 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, em sede de controle difuso de constitucionalidade (RREE nos 346.084/PR, 357.950/RS, 390.840/MG e 358.273/RS)

Por fim, foram editadas as Leis nº. 10.637/98 e 10.833/03, que também instituíram a forma não-cumulativa de cobrança das contribuições ao PIS e a COFINS, cujas alíquotas foram fixadas aos percentuais de 1,65% e 7,6%, calculadas sobre o faturamento mensal, “assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil³¹”.

2.2. PIS-Importação e COFINS-Importação: criação, cenário, critério material

O art. 195, IV/CF³², proveniente da Emenda Constitucional n. 42/03, consignou a instituição de contribuição para o custeio da seguridade social a cargo do importador. A criação da exação se deu através da Lei n. 10.865/04, que instituiu as contribuições ao PIS-Importação e Cofins-Importação.

As contribuições ao PIS e a COFINS são tributos incidentes sobre a receita, na forma das Leis nos 10.637/02 e 10.833/03. Quando instituídos, sua incidência ocorria apenas sobre as vendas de mercadorias ocorridas em operações internas, ou seja, não havia oneração para importações.

³⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Opinião legal publicada na Revista Dialética de Direito Tributário nº. 150: Fungibilidade entre os Regimes Cumulativo e não Cumulativo do PIS/Cofins. São Paulo: Editora Dialética, 2008, p. 114.

³¹ COSTA, Ronaldo Luiz. PIS-COFINS Não-Cumulativos e a Constituição Federal. Instituto Brasileiro De Estudos Tributários IBET-Cuiabá, 2011.

³² Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Em operações de comércio exterior, a praxe internacional e do próprio Brasil é a de (a) exonerar as exportações e (b) onerar as importações. Com isso, (a) a indústria local ganha competitividade, pois vende produtos desonerados de tributos e (b) evita-se que o produto da indústria estrangeira, que é exonerado de tributos no País de origem, seja artificialmente mais barato do que o brasileiro³³.

Atento a isso, o Poder Executivo editou a Medida Provisória n. 164/04, pela qual instituiu o PIS/COFINS sobre importações, ato posteriormente convertido na Lei n. 10.865/04, hoje vigente.

A justificativa para tanto, formalizada em exposição de motivos, foi textual e inequívoca: assegurar paridade de tratamento aos produtos nacional e estrangeiro:

2. As contribuições sociais ora instituídas **dão tratamento isonômico entre a tributação dos bens produzidos e serviços prestados no País**, que sofrem a incidência da Contribuição para o PIS-PASEP e da Contribuição para o Financiamento Seguridade Social (COFINS), e os bens e serviços importados de residentes ou domiciliados no exterior, que passam a ser tributados às mesmas alíquotas dessas contribuições.

Conforme previsão contida no art. 3º da Lei que instituiu o PIS e a COFINS sobre importações, o fato gerador da obrigação tributária surge quando: **(i)** “a entrada de bens estrangeiros no território nacional” e **(ii)** “o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado”.

Com base no art. 5º do referido diploma legal, o sujeito passivo é a “pessoa física ou jurídica que promova a entrada dos bens no território nacional, relativamente à importação de bens, e a pessoa física ou jurídica aqui domiciliada contratante dos serviços ou, supletivamente, beneficiária do serviço, relativamente à importação de serviços³⁴.”

A base de cálculo das contribuições, quando da importação de bens, é exatamente o seu valor aduaneiro. Por sua vez, quando da importação de serviços, a base de cálculo é “o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o

³³ OLIVEIRA, Jofre Luís da C. Zona Franca de Manaus: um estudo sobre a renúncia tributária dos entes federativos e os benefícios socioeconômicos gerados – Porto Alegre, 2011. 146 f.: il. Orientadora: Profa. Dra. Romina Batista de Lucena de Souza; Co-orientador; Prof. Dr. Nali de Jesus de Souza. Dissertação (mestrado Profissional em Economia) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Ciências Econômicas, Programa de Pós-Graduação em Economia, Porto Alegre, 2011.

³⁴ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo – 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS e do valor das próprias contribuições³⁵.

Por fim, as alíquotas do PIS-Importação e da Cofins-Importação são 2,1% e 9,65%, respectivamente. Foram elevadas pela MP n. 668/2015, convertida pela Lei n. 13.137/2015, tendo em vista que anteriormente equivaliam às do PIS e da Cofins internas (1,65% e 7,6%)³⁶.

Ante o exposto, a instituição das contribuições ao PIS-Importação e a COFINS-Importação se dá exatamente na necessidade de se conferir tratamento isonômico aos produtos e serviços internos e produzidos no exterior, justamente também numa tentativa de impedir o descumprimento dos termos do tratado do GATT, que será tratado mais a frente, em capítulo específico.

³⁵ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo – 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

³⁶ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo – 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

3 – NATUREZA JURÍDICA DE EXPORTAÇÃO QUANDO DA COMERCIALIZAÇÃO DE BENS DESTINADOS À ZFM PARA CONSUMO OU REVENDA - INTELIGÊNCIA DO ART. 4º DO DEC. LEI N. 288/67 E IMUNIDADE DAS RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO - ART. 149, § 2º, I/CF

3.1. Inteligência do art. 4º do Dec. Lei n. 288/67 e entendimento dos Tribunais

Conforme anteriormente apresentado, a Zona Franca de Manaus foi instituída pela Lei nº 3.173/1957 com o objetivo de reverter as consequências econômicas do fim do ciclo da borracha. Posteriormente, foi editado o Decreto-Lei nº 288/67, que disciplinou os diversos benefícios fiscais instituídos em favor da ZFM.

Dentre tais incentivos fiscais, destaca-se a equiparação às exportações, para todos os efeitos fiscais, das operações com mercadorias nacionais destinadas à ZFM, na forma do artigo 4º do Decreto-Lei nº 288/67:

Art 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, **equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro.**

Por exemplo, se uma mercadoria sair do estado de Minas Gerais com destino a uma empresa situada na Zona Franca de Manaus, sendo para consumo ou revenda, tal operação comercial será considerada como exportação. Assim, receberá tratamento semelhante, para fins fiscais, de uma mercadoria que sair de Minas Gerais com destino à Argentina.

Portanto, as receitas decorrentes das vendas de mercadorias efetuadas para a ZFM devem ter o mesmo tratamento fiscal concedido às receitas provenientes de operações de exportação propriamente ditas. Nesse mesmo sentido bem decidiu o Superior Tribunal de Justiça³⁷:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ART. 535 DO CPC. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. INEXISTÊNCIA. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. PREVALÊNCIA DAS DISPOSIÇÕES DO CTN SOBRE AS DO DECRETO-LEI 20.910/32. PIS E COFINS. PRODUTOS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO.

1. É entendimento sedimentado o de não haver omissão no acórdão que, com fundamentação suficiente, ainda que não exatamente a invocada pelas partes, decide de modo integral a controvérsia posta.
2. "Na hipótese de repetição de indébito tributário tem aplicabilidade, quanto à prescrição, as regras do CTN, que é norma especial com relação aos

³⁷ REsp nº 698.356/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, publicado no DJ de 03/03/2008.

preceitos do Decreto 20.910/32" (REsp 737294/RJ, 2ª T., Min. Eliana Calmon, DJ de 27.06.2005).

3. Sobre a prescrição da ação de repetição de indébito tributário de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) assentou o entendimento de que, no regime anterior ao do art. 3º da LC 118/05, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação ? expressa ou tácita - do lançamento.

Assim, não havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo de dez anos a contar do fato gerador.

4. Nos termos do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, da Constituição de 1988, a Zona Franca de Manaus ficou mantida "com suas características de área de livre comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, por vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição". Ora, entre as "características" que tipificam a Zona Franca destaca-se esta de que trata o art. 4º do Decreto-lei 288/67, segundo o qual "a exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro". Portanto, durante o período previsto no art. 40 do ADCT e enquanto não alterado ou revogado o art. 4º do DL 288/67, **há de se considerar que, conceitualmente, as exportações para a Zona Franca de Manaus são, para efeitos fiscais, exportações para o exterior. Logo, a isenção relativa à COFINS e ao PIS é extensiva à mercadoria destinada à Zona Franca.** Precedentes: REsp. 652355/SC, 1ª T., Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 08.11.2007; REsp 653975/RS, 2ª T., Min. Eliana Calmon, DJ de 16.02.2007.

5. Recurso especial a que se nega provimento.

(REsp n. 698.356/SC, relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 19/2/2008, DJe de 3/3/2008.)

Para além da equiparação à exportação apresentada, também ocorre a desoneração da tributação pelo PIS e COFINS por parte da empresa sediada na ZFM. Isso porque não haveria lógica desonerar a operação anterior, mas onerar a operação interna, dentro da área de livre comércio.

Assim, haja vista que as empresas localizadas em outros estados gozam do benefício com o exato objetivo de propiciar desenvolvimento para região Norte do país, "seria uma grande incoerência permitir que as empresas situadas na Zona Franca de Manaus recebessem tratamento diferenciado, uma vez que possuem como mesmo fator gerador a receita de vendas³⁸."

É nessa mesma linha de raciocínio, com vistas a afastar as incoerências do sistema e garantindo uma interpretação teleológica da norma, que o TRF-1 e o STJ garantem a extensão da desoneração do PIS e da COFINS sobre o faturamento das

³⁸ AGUIAR, Luana Hitzschky. A Não Incidência do Pis/Cofins-Importação na Aquisição de Mercadorias Estrangeiras de Países Signatários do Gatt Pelas Empresas Situadas na ZFM. Disponível em: <https://riu.ufam.edu.br/handle/prefix/5360>. Acesso em: 16 de dez. de 2022.

empresas dentro no território da Zona Franca, quando da comercialização ou revenda internas. De acordo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ART. 535, II, DO CPC. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA 284/STF. ARTS. 110, 111, 176 E 177, DO CTN. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULA 211/STJ. DESONERAÇÃO DOPIS E DA COFINS. PRODUTOS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS. ART. 4º DO DL 288/67. INTERPRETAÇÃO. EMPRESAS SEDIADAS NA PRÓPRIA ZONA FRANCA. CABIMENTO.

(...) 5. **As operações com mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus são equiparadas à exportação para efeitos fiscais**, conforme disposto no art. 4º do Decreto-Lei 288/67, de modo que sobre elas não incidem as contribuições ao PIS e à Cofins. Precedentes do STJ.

6. O benefício fiscal **também alcança as empresas sediadas na própria Zona Franca de Manaus que vendem seus produtos para outras na mesma localidade**. Interpretação calcada nas finalidades que presidiram a criação da Zona Franca, estampadas no próprio DL 288/67, e não observância irrestrita dos princípios constitucionais que impõem o combate às desigualdades sócio-regionais.

7. Recurso especial conhecido em parte e não provido. (STJ - REsp: 1276540 AM 2011/0082096-3, Relator: Ministro CASTRO MEIRA, Data de Julgamento: 16/02/2012, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 05/03/2012)

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E PARA A COFINS. PRODUTOS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO. DECRETO-LEI N. 288/67. ART. 40 DO ADCT.

1. O art. 40 do ADCT da Constituição Federal de 1988 preservou a Zona Franca de Manaus como área de livre comércio recepcionando o Decreto-lei n. 288/67, que prevê expressamente que a exportação de mercadorias de origem nacional para a Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será, para todos os efeitos fiscais, equivalente a uma exportação brasileira para o exterior.

2. A legislação referente ao PIS e à COFINS prevê expressamente que as mencionadas contribuições não incidirão sobre as receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, razão por que se aplica àquelas destinadas à Zona Franca de Manaus, por força do disposto no Decreto-lei n. 288/67 e art. 40 do ADCT.

3. **O benefício abarca as empresas sediadas na Zona Franca de Manaus que vendem seus produtos para outras situadas na mesma localidade**.

4. Apelação e remessa oficial desprovidas. (TRF-1 - AMS: 48822320124013200 AM 0004882-23.2012.4.01.3200, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL LEOMAR BARROS AMORIM DE SOUSA, Data de Julgamento: 25/10/2013, OITAVA TURMA, Data de Publicação: e-DJF1 p.1409 de 14/11/2013)

Assim, tem-se que as operações destinadas à ZFM, para consumo ou revenda, provenientes de outra unidade da federação são equiparadas à exportação estrangeira, razão pela qual se aplica as imunidades e isenções previstas no

ordenamento jurídico brasileiro. De igual modo, também se aplica tais desonerações às operações de consumo ou revenda internas, dentro da própria Zona Franca, tendo em vista a função teleológica da norma que instituiu a área de livre comércio no Norte do país.

3.2. Desoneração das receitas decorrentes de exportação – inteligência do art. 149, § 2º, I/CF e entendimento dos Tribunais

A equiparação à uma operação de exportação, para fins fiscais, concedida pelo art. 4º do supracitado Decreto-Lei traz uma série de consequências jurídicas. Uma delas, é exatamente a desoneração das receitas decorrentes de exportação, por força de previsão constitucional.

A partir de 2001, com a promulgação da Emenda Constitucional nº 33, que alterou a redação do artigo 149 da Constituição Federal, as receitas decorrentes de exportações passaram a ser imunes à incidência do PIS e da COFINS:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - Não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

Assim, pode-se afirmar que por força de previsão constitucional haverá “imunidade específica nas mercadorias brasileiras exportadas para o exterior³⁹”.

Ademais, obedecendo ao comando constitucional, os artigos 5º e 6º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2002, que regulam o PIS e COFINS não cumulativos, também passaram a afastar a tributação sobre exportação de mercadorias:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep **não incidirá** sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

Art. 6º A COFINS **não incidirá** sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

³⁹ AGUIAR, Luana Hitzschky. A Não Incidência do Pis/Cofins-Importação na Aquisição de Mercadorias Estrangeiras de Países Signatários do Gatt Pelas Empresas Situadas na ZFM. Disponível em: <https://riu.ufam.edu.br/handle/prefix/5360>. Acesso em: 16 de dez. de 2022.

Portanto, pode-se afirmar que há uma desoneração do PIS/COFINS em relação a exportação de produtos nacionais.

Nessa linha, tendo em vista que o artigo 4º, do Decreto Lei nº 288/1967 equipara à exportação brasileira para o exterior a comercialização de mercadorias nacionais para consumo ou industrialização destinadas à ZFM, pode-se concluir no sentido de que não haverá incidência do PIS/COFINS sobre as receitas decorrentes das operações de produtos nacionais que destinem produtos à área de livre comércio, para consumo ou revenda⁴⁰.

A partir desse raciocínio desenvolvido que surge a problemática do presente trabalho: se as operações em que se destinem produtos nacionais à ZFM, para consumo ou revenda, são tratadas como exportação; e se as receitas dessas operações são imunes, afastando-se a exigência do PIS e da COFINS, não deveria incidir, portanto, PIS-Importação e COFINS-Importação quando da importação de bens estrangeiros para consumo ou revenda, dentro da ZFM.

Isso porque, como apresentado, a exposição de motivos da legislação que instituiu o PIS/COFINS sobre a importação é clara no sentido de que os tributos são cobrados para equiparar a carga tributária dos produtos estrangeiros aos nacionais que, via de regra, sujeitam-se a PIS/COFINS. Assim, se há sujeição à regra de exceção (não tributação do PIS/COFINS interno), por extensão não pode haver sujeição à regra de equiparação (exigência de PIS/COFINS sobre importação). Nessa mesma linha, tem-se o entendimento do TRF-1⁴¹:

TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. MANDADO DE SEGURANÇA. SENTENÇA SOB CPC/2015. PIS E COFINS IMPORTAÇÃO. PAÍSES SIGNATÁRIOS DO GATT/1947. EMPRESA SEDIADA NA ZONA FRANCA DE MANAUS. ART. 40 DO ADCT. DECRETO-LEI Nº 288/67. ART. 149, §2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ART. III, 2 E 4, DO GATT/1947.

1. Nos termos do § 1º, do art. 14, da Lei 12.016/2009 concedida a segurança, a sentença estará sujeita obrigatoriamente ao duplo grau de jurisdição.
2. Nas ações ajuizadas após 9.6.2005, aplica-se a prescrição quinquenal (RE 566.621).
3. As operações com mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus são equiparadas à exportação para efeitos fiscais, conforme disposto no art. 4º

⁴⁰ AGUIAR, Luana Hitzschky. A Não Incidência do Pis/Cofins-Importação na Aquisição de Mercadorias Estrangeiras de Países Signatários do Gatt Pelas Empresas Situadas na ZFM. Disponível em: <https://riu.ufam.edu.br/handle/prefix/5360>. Acesso em: 16 de dez. de 2022.

⁴¹ AMS 1004187-37.2021.4.01.3200, DESEMBARGADORA FEDERAL GILDA SIGMARINGA SEIXAS, TRF1 - SÉTIMA TURMA, PJe 02/06/2022.

do Decreto-Lei 288/1967, sendo, portanto, isentas da contribuição ao PIS e à COFINS.

4. De acordo com o artigo III, 2 e 4, do GATT/1947, quando há importação de produtos de países signatários do GATT por empresas sediadas na Zona Franca de Manaus ZFM, para comercialização interna, não se pode sujeitar tais produtos a tratamento fiscal menos favorável do aquele concedido, direta ou indiretamente, sobre os produtos nacionais similares.

5. Por simetria de tratamento, **se não incide a contribuição do PIS e da COFINS na receita proveniente das operações de exportação de bens nacionais para a Zona Franca de Manaus, conforme o contido no art. 149, §2º, I, CF/88, não se pode exigir a contribuição na importação de bens estrangeiros de países signatários do GATT para comercialização interna na Zona Franca de Manaus- ZFM**, inclusive quando se tratar de importação de bens para incorporação de ativos fixos/imobilizados.

6. Portanto, em face de autorização constitucional, a simetria de tratamento não implica violação ao princípio da isonomia, tampouco ofensa ao art. 150, §6º da CF ao art. 111 do CTN ou ao art. 176 e 177 do CTN. 7. Apelação da Fazenda Nacional e remessa oficial não providas.

Nesse sentido, se as receitas decorrentes das exportações de bens nacionais à ZFM não podem ser oneradas com PIS/COFINS, a importação de bens por empresas sediadas na ZFM tampouco pode ser tributada pela contribuição ao PIS/COFINS-Importação.

4 – ANÁLISE ACERCA DOS TERMOS DO GATT: IMPOSSIBILIDADE DE DIFERENÇA DE REGIME ADOTADO ENTRE O BEM NACIONAL E O ESTRANGEIRO E POSSÍVEL VIOLAÇÃO AO ART. 98 DO CTN

4.1. Histórico e criação do GATT

Precursor da Organização Mundial do Comércio (OMC), o GATT (Acordo Geral de Tarifas e Comércio) foi assinado em 1947, com vistas a consolidação de normas reguladoras do sistema globalizado de comércio.

Inicialmente, foi assinado por 23 países: África do Sul, Austrália, Bélgica, Birmânia (ou Myanmar), Brasil, Canadá, Ceilão (atual Sri Lanka), Chile, China, Cuba, Checoslováquia, Estados Unidos, França, Holanda, Índia, Líbano, Luxemburgo, Nova Zelândia, Noruega, Paquistão, Reino Unido, Rodésia do Sul e Síria.

Em sua essência, o Acordo buscou “reduzir as tarifas aduaneiras e as barreiras ao comércio entre os países signatários⁴²”.

Assim, trata-se de um “sistema de normas e concessões tarifárias que visa a incentivar o livre comércio entre os países, combater práticas protecionistas e evitar disputas comerciais entre os Estados signatários⁴³. De acordo com o preâmbulo:

Os Governos da Comunidade da Austrália, do Reino da Bélgica, dos Estados Unidos do Brasil, da Birmânia, do Canadá, do Ceilão, da República do Chile, da República da China, da República Cuba, dos Estados Unidos da América, da República Francesa, da Índia, do Líbano, do Grão Ducado de Luxemburgo, do Reino da Noruega, da Nova Zelândia, do Pakistan, do Reino dos Países-Baixos, da Rodésia do Sul, do Reino-Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte, da Síria, da República Tchecoslovaca e da União Sul-Africana;

Reconhecendo que suas relações no domínio comercial e econômico devem ser orientadas no sentido de elevar os padrões de vida, de assegurar o emprego pleno e um alto e sempre crescente nível de rendimento real e de procura efetiva, para a mais ampla exploração dos recursos mundiais e a expansão da produção e das trocas de mercadorias;

Almejando contribuir para a consecução desses objetivos, mediante a conclusão de acordos recíprocos e mutuamente vantajosos, **visando à redução substancial das tarifas aduaneiras e de outras barreiras às permutas comerciais e à eliminação do tratamento discriminatório, em matéria de comércio internacional**;

Por intermédio de seus representantes, convieram no seguinte:

⁴² Equidade: Revista Eletrônica de Direito da Universidade do Estado do Amazonas/ Programa de Pós-Graduação em Direito Ambiental da Universidade do Estado do Amazonas. Vol. 4. Nº 1. (2021). Manaus: Curso de Direito, 2021. A Aplicação Direta do Acordo Geral Sobre Tarifas e Comércio pelo Judiciário Brasileiro na Tributação de Pis/Cofins-Importação dentro da Zona Franca de Manaus.

⁴³ Saiba o que é o GATT. Disponível em: <https://www.fazcomex.com.br/comex/o-que-e-gatt/> Acesso em: 01 de jan. 2023.

Após o fim da Segunda Guerra Mundial (1939-1945), alguns países que faziam parte do grupo dos “aliados” se juntaram com o objetivo de criar e consolidar normas para a regularização da economia internacional, consolidando o Acordo de Bretton Woods, que buscou criar três instituições internacionais: **(i)** Banco Internacional para Reconstrução e Desenvolvimento (BIRD, também conhecido como Banco Mundial); **(ii)** o Fundo Monetário Internacional (FMI); e **(iii)** a OIC (Organização Internacional do Comércio)⁴⁴.

Todavia, não houve a devida criação da OIC, razão pela qual foi necessário criar normas que fossem capazes de regular o comércio internacional e fixar regras gerais. A partir desse momento, em 30 de outubro de 1947, na cidade de Genebra, na Suíça, ocorreu a assinatura do GATT, com vigência a partir de 1º de janeiro de 1948.

Contudo, embora o GATT tenha incorporado “atribuições de caráter de uma organização internacional, ainda assim ele não obteve poder jurídico próprio e nem perdeu sua estrutura provisória⁴⁵.”

Após sua assinatura, o texto base foi modificado diversas vezes. Ao todo, sete rodadas de negociações foram realizadas, dentre elas a de Tóquio, que buscou garantir a redução tarifária e outros acordos sobre medidas não-tarifárias⁴⁶.

Após fracasso nas negociações, o GATT começou a perder credibilidade. “A última rodada que ocorreu em Punta del Este, teve início em 1986 e acabou em 1993 em Genebra, nisso os Países desenvolvidos começaram a criar uma nova forma de proteção as suas mercadorias que possuíam uma competição externa maior⁴⁷.”

A OMC surge exatamente em resposta ao protecionismo gerado pelos países desenvolvidos, em 1º de janeiro de 1995, consolidando um órgão internacional, com caráter definitivo (diferentemente do GATT) e personalidade jurídica, cujo objetivo é intermediar as relações comerciais entre as nações “promovendo a liberalização no

⁴⁴ Do GATT à OMC. Disponível em: <https://comercioexterno.furg.br/blog-comex/160-do-gatt-%C3%A1-omc.html> Acesso em: 01 de jan. 2023.

⁴⁵ Do GATT à OMC. Disponível em: <https://comercioexterno.furg.br/blog-comex/160-do-gatt-%C3%A1-omc.html> Acesso em: 01 de jan. 2023.

⁴⁶ Equidade: Revista Eletrônica de Direito da Universidade do Estado do Amazonas/ Programa de Pós-Graduação em Direito Ambiental da Universidade do Estado do Amazonas. Vol. 4. Nº 1. (2021). Manaus: Curso de Direito, 2021. A Aplicação Direta do Acordo Geral Sobre Tarifas e Comércio pelo Judiciário Brasileiro na Tributação de Pis/Cofins-Importação dentro da Zona Franca de Manaus.

⁴⁷ DO GATT À OMC. Disponível em: <https://comercioexterno.furg.br/blog-comex/160-do-gatt-%C3%A1-omc.html> Acesso em: 01 de jan. 2023.

comércio mundial, diminuindo ou extinguindo as barreiras comerciais e alfandegárias, afim de facilitar as trocas comerciais⁴⁸.”

Embora a OMC seja considerada a sucessora do GATT, seu texto original ainda está em vigor, ressaltando-se as alterações previstas no GATT-1994, proveniente do Acordo de Marrakesh, que consolidou a criação da OMC.

4.2. Aplicabilidade dos dispositivos do GATT e impossibilidade de tratamento desigual entre o produto nacional e estrangeiro: princípio da não discriminação

Quando da assinatura do GATT, o Brasil acabou por acatar as normas consolidadas. Dentre as inúmeras regras firmadas nesse acordo internacional, o seu Artigo III, itens 2 e 4, prevê que os países signatários devem necessariamente aplicar tratamento fiscal e tributário igualitário aos produtos importados e nacionais:

Artigo III - Tratamento Nacional no Tocante a Tributação e Regulamentação Internas. [...]

2. Os produtos do território de qualquer Parte Contratante, importados por outra Parte Contratante, **não estão sujeitos, direta ou indiretamente, a impostos ou outros tributos internos de qualquer espécie superiores aos que incidem, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais.** Além disso nenhuma Parte Contratante aplicará de outro modo, impostos ou outros encargos internos a produtos nacionais ou importados, contrariamente aos princípios estabelecidos no parágrafo 1.

4. Os produtos de território de uma Parte Contratante que entrem no território de outra Parte Contratante **não usufruirão tratamento menos favorável que o concedido a produtos similares de origem nacional**, no que diz respeito às leis, regulamento e exigências relacionadas com a venda, oferta para venda, compra, transporte, distribuição e utilização no comércio interno.

Presente no artigo referenciado, o princípio da não-discriminação engloba o princípio da “nação mais favorecida” e o princípio do “tratamento nacional”. O primeiro, prevê que se for concedida uma benesse fiscal a um país, deve-se abarcar também os demais países membros, impossibilitando, como diz o nome, o favorecimento de um país em detrimento de outro. Por sua vez, o segundo princípio, o essencial para a discussão aqui suscitada, impossibilita o favorecimento de produtos nacionais em detrimento dos produtos estrangeiros:

O princípio da não-discriminação (...) abarca o princípio da nação mais favorecida e o princípio do tratamento nacional. Isso quer dizer que se um país conceder a outro país um benefício terá obrigatoriamente que estender aos demais membros da OMC a mesma vantagem ou privilégio. Já o

⁴⁸ Do GATT à OMC. Disponível em: <https://comercioexterior.furg.br/blog-comex/160-do-gatt-%C3%A1-omc.html> Acesso em: 01 de jan. 2023.

segundo, impede o tratamento diferenciado aos produtos internacionais para evitar desfavorecê-los na competição com os produtos nacionais⁴⁹.

Explicitando melhor o princípio da “nação mais favorecida”, é possível afirmar que:

O princípio da não-discriminação, disciplinado pelo artigo III, 2 e 4, Parte II do Tratamento Nacional no tocante a Tributação e Regulamentação Internas do GATT, já mencionados anteriormente, abrange os princípios da nação mais favorecida e do tratamento nacional, ou seja, faz referência a hipótese de um país conceder a outro país um benefício, ele terá a obrigação de estender a mesma vantagem ou privilégio aos demais membros da OMC⁵⁰.

Complementando, o princípio do tratamento nacional (ou da não discriminação) prevê que, “uma vez internalizada a mercadoria estrangeira, ela deve ser tratada como qualquer outra que esteja em circulação no território nacional” (UEA, 2021, p. 9).

Quanto a aplicabilidade dos termos do GATT, conseqüentemente dos princípios referenciados, a Constituição Federal prevê em seu art. 5º, § 2º a obrigatoriedade do Brasil de observar os tratados internacionais em que seja parte:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

§ 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, **ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.**

Assim, pode-se afirmar que os princípios presentes no GATT, quando internalizados, devem ser “obedecidos como qualquer outra lei federal⁵¹”.

Nessa linha, importa destacar que o GATT foi internalizado pela Lei nº 313 de 30/07/1948⁵² e “compõe o sistema tributário nacional, integrando, portanto, a

⁴⁹ AGUIAR, Luana Hitzschky. A Não Incidência do Pis/Cofins-Importação na Aquisição de Mercadorias Estrangeiras de Países Signatários do Gatt Pelas Empresas Situadas na ZFM. Disponível em: <https://riu.ufam.edu.br/handle/prefix/5360>. Acesso em: 16 de dez. de 2022.

⁵⁰ FERREIRA, Adriano Fernandes. A controvérsia entre a política de incentivos da ZFM e os dispositivos do GATT. Disponível em: <https://ayaeditora.com.br/wp-content/uploads/Livros/L196C2.pdf>. Acesso em: 16 de dez. de 2022.

⁵¹ AGUIAR, Luana Hitzschky. A Não Incidência do Pis/Cofins-Importação na Aquisição de Mercadorias Estrangeiras de Países Signatários do Gatt Pelas Empresas Situadas na ZFM. Disponível em: <https://riu.ufam.edu.br/handle/prefix/5360>. Acesso em: 16 de dez. de 2022.

⁵² LEI No 313, DE 30 DE JULHO DE 1948.

Autoriza o Poder Executivo a aplicar, provisoriamente, o Acôrdo Geral sôbre Tarifas Aduaneiras e Comércio; reajusta a Tarifa das Alfândegas, e dá outras providências.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA – Faça saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º É o Poder Executivo autorizado a aplicar, provisoriamente, o Acôrdo Geral sôbre Tarifas Aduaneiras e Comércio, cujo texto consta da Ata Final da Segunda Reunião da Comissão Preparatória

legislação tributária brasileira, logo, insubsistente o argumento de que admitir eficácia direta implicaria aplicar direito estrangeiro⁵³”.

Ademais, a tributação dos bens importados de países signatários do GATT afronta o art. 98/CTN, segundo o qual, os tratados e convenções internacionais ratificados pelo Brasil devem ser observados pela legislação interna: “Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.”

Isso porque, há uma clara superveniência, em matéria tributária, dos tratados e acordos internacionais sobre a legislação interna. Esse é o entendimento do próprio STF o qual assegurou que os tratados internacionais “não se sujeitam aos limites formais e materiais das demais normas infraconstitucionais, ainda que federais”. Quando do julgamento do RE 229.096/RS, o Plenário da Suprema Corte consignou a possibilidade de os tratados internacionais isentarem tributos estaduais e municipais.

Assim, sedimentou a aplicabilidade dos tratados internacionais em matéria tributária em detrimento da legislação interna, quando esta contrastar, consolidando a aplicabilidade do artigo 98 do CTN. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. **RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988 DO ACORDO GERAL DE TARIFAS E COMÉRCIO.** ISENÇÃO DE TRIBUTO ESTADUAL PREVISTA EM TRATADO INTERNACIONAL FIRMADO PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. ARTIGO 151, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. **ARTIGO 98 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.** NÃO CARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO.

1. A isenção de tributos estaduais prevista no Acordo Geral de Tarifas e Comércio para as mercadorias importadas dos países signatários quando o similar nacional tiver o mesmo benefício foi recepcionada pela Constituição da República de 1988.

2. O artigo 98 do Código Tributário Nacional "possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios" (voto do eminente Ministro Ilmar Galvão).

3. No direito internacional apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, § 2º, da Constituição da República), dela não dispendo a União, os Estados-membros ou os Municípios. O Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo,

da Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Emprêgo, assinada pelo Brasil e outros países, em Genebra, a 30 de outubro de 1947.

⁵³ Aplicação dos Acordos Multilaterais de Comércio (GATT/OMC) no Sistema Tributário Nacional. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/aplicacao-dos-acordosmultilaterais-de-comercio-gattomc-no-sistema-tributario-nacional/#note-447-50>. Acesso em 02 jan. 2023.

mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, inc. III, da Constituição.

4. Recurso extraordinário conhecido e provido.

(RE 229096, Relator(a): ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 16/08/2007, DJe-065 DIVULG 10-04-2008 PUBLIC 11-04-2008 EMENT VOL-02314-05 PP-00985 RTJ VOL-00204-02 PP-00858 RJTJRS v. 45, n. 275, 2010, p. 29-42)

Nesse mesmo sentido é o entendimento do STJ, que reconhece a eficácia e aplicabilidade dos tratados internacionais:

Dentro deste enfoque, doutrinário e jurisprudencial, é que **aplico o art. 98 do CTN, afastando a incidência do art. 111 do CTN, por entender que deve prevalecer a legislação de âmbito internacional, de maior abrangência** e concluo que, sendo o salmão importado do Chile, País signatário do GATT, enquanto não sofrer processo de industrialização, deve ser isento do ICMS quando da sua interinação no País (STJ, REsp 460.165/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 06.02.2003, DJ 24.03.2003, p. 208).

Corroborando os entendimentos apresentados, os Tribunais Superiores têm se manifestado de maneira reiterada em relação à equiparação dos produtos estrangeiros aos nacionais, conforme se infere das reiteradas súmulas a respeito do tema:

Súmula 575/STF: À mercadoria importada de país signatário do **GATT** ou membro da ALALC estende-se a isenção do imposto de circulação de mercadoria concedida a similar nacional.

Súmula 20/STJ: A mercadoria importada de país signatário do **GATT** é isenta do ICM, quando contemplado com esse favor o similar nacional.

Súmula 71/STJ: O Bacalhau importado de país signatário do **GATT** é isento do ICMS.

Como se vê, os países signatários do acordo não podem sujeitar as mercadorias advindas do exterior a tributação superior às mercadorias nacionais. O acordo busca, portanto, a simetria entre os produtos nacionais e estrangeiros, de forma a evitar práticas protecionistas que conduzam a guerras comerciais.

Ante o exposto, com base nos princípios apresentados pelo GATT, não seria possível que os produtos nacionais remetidos à ZFM não sofram a incidência de quaisquer tributos e os produtos estrangeiros, por outro lado, sejam onerados com a cobrança da Contribuição ao PIS-Importação e da COFINS-Importação.

5 – PANORAMA JURISPRUDENCIAL: O ENTENDIMENTO DO TRF-1 E DOS TRIBUNAIS SUPERIORES EM RELAÇÃO AO TEMA

O TRF-1 apresenta uma jurisprudência pacífica, favorável ao contribuinte, em atenção ao tema da não incidência do PIS/COFINS-Importação quando da importação de bens provenientes de países signatários do GATT, para consumo ou revenda dentro da ZFM.

As duas turmas do TRF-1 (Sétima e Oitava), competentes para julgar assuntos tributários (Quarta Seção), conforme art. 8º, §4º do Regimento Interno do Tribunal⁵⁴, possuem a orientação de que as empresas sediadas na ZFM estão desobrigadas a recolher PIS e Cofins incidentes sobre produtos importados de países signatários do GATT para comercialização interna.

Quando da prolação dos acórdãos, tanto a aplicabilidade do GATT quanto a questão relativa à natureza de exportação das comercializações, para consumo ou revenda, destinadas à ZFM, por força do art. 4º, do Dec-Lei n. 288/67, bem como a imunidade das receitas decorrentes de exportação, conforme previsão do art. 149, §2º, I/CF são explicitamente consideradas:

TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. AÇÃO ORDINÁRIA. SENTENÇA SOB CPC/2015. **PIS E COFINS IMPORTAÇÃO. PAÍSES SIGNATÁRIOS DO GATT/1947. EMPRESA SEDIADA NA ZONA FRANCA DE MANAUS.** ART. 40 DO ADCT. DECRETO-LEI Nº 288/67. ART. 149, §2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ART. III, 2 E 4, DO GATT/1947. COMPENSAÇÃO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

1. Nas ações ajuizadas após 9.6.2005, aplica-se a prescrição quinquenal (RE 566.621).

2. As operações com mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus são equiparadas à exportação para efeitos fiscais, **conforme disposto no art. 4º do Decreto-Lei 288/1967, sendo, portanto, isentas da contribuição ao PIS e à COFINS.**

3. De acordo com o artigo III, 2 e 4, do GATT/1947, quando há importação de produtos de países signatários do GATT por empresas sediadas na Zona Franca de Manaus ZFM, para comercialização interna, **não se pode sujeitar**

⁵⁴ Art. 8º A competência das seções e das respectivas turmas, salvo orientação expressa em contrário, é fixada de acordo com as matérias que compõem a correspondente área de especialização.

(...)

§ 4º À 4ª Seção cabe o processo e julgamento dos feitos relativos a:

I – inscrição em conselhos profissionais, exercício profissional e respectivas contribuições;

II – impostos;

III – taxas;

IV – contribuições de melhoria;

V – contribuições sociais e outras de natureza tributária, exceto as contribuições para o FGTS;

VI – empréstimos compulsórios;

VII – preços públicos; VIII – questões de direito financeiro.

tais produtos a tratamento fiscal menos favorável do aquele concedido, direta ou indiretamente, sobre os produtos nacionais similares.

4. Por simetria de tratamento, se não incide a contribuição do PIS e da COFINS na receita proveniente das operações de exportação de bens nacionais para a Zona Franca de Manaus, conforme o contido no art. 149, §2º, I, CF/88, **não se pode exigir a contribuição na importação de bens estrangeiros de países signatários do GATT para comercialização interna na Zona Franca de Manaus- ZFM, inclusive quando se tratar de importação de bens para incorporação de ativos fixos/imobilizados.**

5. Portanto, em face de autorização constitucional, a simetria de tratamento não implica violação ao princípio da isonomia, tampouco ofensa ao art. 150, §6º da CF ao art. 111 do CTN ou ao art. 176 e 177 do CTN.

6. Se a ação tiver sido ajuizada na vigência da Lei nº 10.637/2002, que alterou a redação do art. 74, da Lei 9.430/96, é possível a compensação com débitos relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. Observe-se, no entanto, que, a partir da entrada em vigor da Lei 11.457/07, devem ser excetuados os débitos das contribuições previstas nos arts. 2º e 3º da citada lei, nos termos do contido em seu art. 26-A. Nesse sentido, exemplificativamente: AMS 1018555-04.2019.4.01.3400, Juiz Federal Rodrigo Navarro De Oliveira, TRF1 - OITAVA TURMA, PJe 12/05/2020; EDAC 0054211-18.2010.4.01.3800, Desembargador Federal José Amílcar Machado, TRF1 - SÉTIMA TURMA, e-DJF1 06/09/2018; AC 0005277-98.2007.4.01.3811, Desembargador Federal Hercules Fajoses, TRF1 - SÉTIMA TURMA, e-DJF1 07/04/2017.

7. A condenação em honorários deve atender aos parâmetros objetivos fixados no art. 85 do Código de Processo Civil, caso em que a determinação de apuração do valor devido a título de honorários quando da liquidação do julgado atenderá ao quanto disposto no art. 85, § 4º, II, do CPC, observado o quanto disposto nos §§ 3º e 5º do referido regramento legal.

8. Apelação da Fazenda Nacional e remessa oficial parcialmente providas, apenas para que a compensação se dê nos termos do voto. 9. Apelação da parte autora provida, para que a verba honorária seja fixada na forma acima expendida. (AC 1002631-68.2019.4.01.3200, DESEMBARGADORA FEDERAL GILDA SIGMARINGA SEIXAS, TRF1 - SÉTIMA TURMA, PJe 11/02/2022 PAG.)

O mesmo posicionamento é adotado pela Oitava Turma, como se vê através da seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. IMPORTAÇÃO. PAÍSES SIGNATÁRIOS DO GATT/1947. EMPRESA SEDIADA NA ZONA FRANCA DE MANAUS.

1. Orientação jurisprudencial do eg. Superior Tribunal de Justiça, e na mesma diretriz desta Corte Regional, segundo a qual as operações com mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus são equiparadas a exportação para efeitos fiscais (art. 4º do DL 288/1967), não devendo incidir sobre elas o PIS e a COFINS, também alcançando o benefício fiscal as empresas sediadas na própria Zona Franca de Manaus que vendem seus produtos para outras na mesma localidade, de modo que **o mesmo posicionamento deve ser adotado quando há importação de produtos de países signatários do GATT por empresas sediadas na Zona Franca de Manaus ZFM, para comercialização interna, não se podendo sujeitar tais produtos a tratamento fiscal menos favorável do aquele concedido, direta ou indiretamente, aos produtos nacionais similares.**

2. Sentença que se encontra em plena sintonia com tal entendimento.

3. Remessa oficial não provida.

(TRF-1 - REO: 10039896820194013200, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL CARLOS MOREIRA ALVES, Data de Julgamento: 26/07/2021, OITAVA TURMA, Data de Publicação: PJe 06/08/2021 PAG PJe 06/08/2021 PAG)

Quanto ao panorama dos Tribunais Superiores, cumpre destacar que foi realizado levantamento de “subida de tese”, consistente em saber se nos feitos nos quais buscou-se afastar a incidência do PIS/COFINS-Importação houve a interposição de Recurso Especial ou Recurso Extraordinário.

Em relação ao STJ, não há posicionamento específico do Tribunal quanto ao tema. Os Recursos Especiais interpostos, ao subirem, são barrados na análise de admissibilidade, em sua maioria por incidência da Súmula n. 7 (“A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial”) ou apenas são providos para retornarem ao Tribunal de origem para que se pronuncie sobre certo ponto que deveria haver manifestação, diante de violação aos artigos 489 e 1.022 do CPC:

Trata-se, na origem, de Mandado de Segurança impetrado pela AMG Máquinas e Equipamentos de Terraplanagem Ltda com vistas a que seja declarada a inexistência de relação jurídico-tributária e que lhe seja assegurado não se submeter à incidência do PIS-**Importação** e da COFINS-**Importação** nas aquisições de bens para consumo ou revenda dentro da **Zona Franca de Manaus** feitas de países signatários do **GATT**.

(...)

Por fim, nota-se que a questão foi decidida com base no suporte fático-probatório dos autos, cuja reapreciação é inviável no Superior Tribunal de Justiça ante o óbice da Súmula 7/STJ: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja Recurso Especial."

Diante do exposto, com fulcro no art. 253, parágrafo único, II, "b", do RISTJ, nego provimento ao Recurso Especial⁵⁵.

Assim, não há posicionamento favorável ou desfavorável proferido por algum órgão colegiado do Tribunal da Cidadania, seja Turma ou Seção. Há, apenas, pronunciamento monocrático dos respectivos relatores sem adentrar no mérito da tese:

Trata-se de recurso especial manejado pela Fazenda Nacional, com base no art. 105, III, a e c, da CF, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região, assim ementado:

TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. AÇÃO ORDINÁRIA. SENTENÇA SOB CPC/2015.

PIS E COFINS IMPORTAÇÃO. PAÍSES SIGNATARIOS DO GATT/1947. EMPRESA SEDIADA NA ZONA FRANCA DE MANAUS. ART. 40 DO ADCT. DECRETO-LEI Nº 288/67. ART. 149. §2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ART. III, 2 E 4, DO GATT/1947. COMPENSAÇÃO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

⁵⁵ STJ. REsp 2024115. RELATOR(A) Ministro HERMAN BENJAMIN. DATA DA PUBLICAÇÃO 30/09/2022.

(...)

Contudo, o Tribunal de origem ficou silente sobre as teses ventiladas, e rejeitou os pertinentes aclaratórios da parte ora agravante, em franca violação ao art. 1.022 do CPC, porquanto não prestada a jurisdição de forma integral.

Ora, reconhecida a violação aos art. 1.022 do CPC, impõe-se a anulação do acórdão proferido no julgamento dos embargos de declaração, restando prejudicada a análise dos demais tópicos do apelo especial.

ANTE O EXPOSTO, dou provimento ao recurso especial para, assentando a nulidade do acórdão recorrido por violação ao art. 1.022 do CPC, determinar o retorno dos autos ao Tribunal de origem, a fim de que seja realizado novo julgamento dos embargos de declaração⁵⁶.

Por fim, em relação ao STF, não foram encontrados pronunciamentos, sequer monocráticos, proferidos no âmbito do Tribunal. Assim, pode-se afirmar que na tese atinente à não incidência do PIS-Importação e Cofins-Importação quando da importação de bens provenientes de países signatários do GATT, para consumo ou revenda na ZFM, não há a interposição de Recursos Extraordinários, haja vista que, como demonstrado, a controvérsia se limita, precipuamente, à análise de dispositivos infraconstitucionais.

A Suprema Corte, inclusive, analisando a questão atinente à constitucionalidade da incidência de IPI sobre bacalhau seco e salgado, sem similar nacional, importado de país signatário no GATT, entendeu que a questão envolveria matéria infraconstitucional.

Isso porque, a análise de isenção tributária para entrada de produtos, com base no GATT, demandaria a análise de legislação ordinária, cuja afronta constitucional, se houvesse, seria indireta:

Direito tributário. Recurso extraordinário com repercussão geral. IPI. Bacalhau. Controvérsia de índole infraconstitucional. Proposta de revisão do reconhecimento da repercussão geral.

1. Recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida para análise da constitucionalidade da incidência de IPI sobre bacalhau seco e salgado, sem similar nacional, importado de país signatário no GATT.

2. O art. 323-B do RISTF autoriza o relator a sugerir revisão do reconhecimento da repercussão geral, o que proponho neste caso por duas razões: (i) foi relevante o número de Ministros que se manifestaram de forma contrária ao reconhecimento da presente repercussão geral; (ii) entendo que discordar das conclusões adotadas pelo Tribunal demandaria o reexame do acervo probatório dos autos e da legislação infraconstitucional.

3. Nos termos do art. 323-B do RISTF, em decorrência das alterações da composição do Tribunal e por óbices de processamento do presente recurso, proponho a revisão do reconhecimento da repercussão geral da presente controvérsia, a fim de consignar que sua resolução depende do reexame do acervo probatório dos autos e da legislação infraconstitucional pertinente.

⁵⁶ STJ. REsp 2035535. RELATOR(A) Ministro SÉRGIO KUKINA. DATA DA PUBLICAÇÃO 05/12/2022.

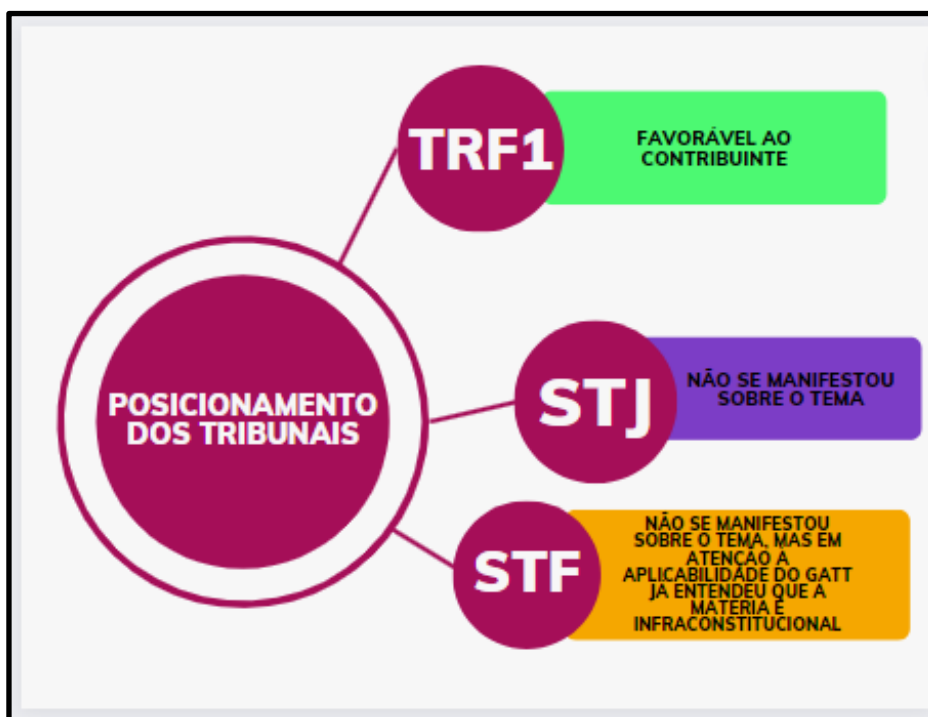
Aplicação ao presente tema dos efeitos da ausência de repercussão geral. Precedentes.

4. Diante do exposto, não conheço do recurso extraordinário. Proponho a fixação da seguinte tese de julgamento: “É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a controvérsia relativa à incidência de IPI sobre o bacalhau seco e salgado oriundo de país signatário do GATT.”.

(...)

Por fim, destaco que não se discute nesse tema a constitucionalidade do acordo do GATT ou a competência da República Federativa do Brasil para firmar tratados, questões já pacificadas no âmbito desta Corte, no RE 229.096. **A presente questão está restrita à análise da isenção tributária incidente sobre mercadoria importada de país signatário do tratado, no que concerne à existência de similar nacional isento. Isso, como visto, é matéria infraconstitucional e sua análise depende do reexame de fatos e provas, segundo o entendimento firmado por esta Corte⁵⁷.**

Ante o exposto, para facilitar a compreensão, pode-se resumir bem o posicionamento dos tribunais através da seguinte figura:



Assim, infere-se da análise jurisprudencial realizada que o TRF-1 possui entendimento favorável ao contribuinte, em relação à não incidência do PIS-Importação e Cofins-Importação quando da importação de bens provenientes de países signatários do GATT, para consumo ou revenda na ZFM.

⁵⁷ RE 627280, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 21/03/2022, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - ADMISSIBILIDADE DJe-059 DIVULG 28-03-2022 PUBLIC 29-03-2022.

Por sua vez, o STJ não possui entendimento em relação ao tema. Os pronunciamentos monocráticos se limitam apenas à análise de admissibilidade dos REsps ou análise de violação de legislação processual, diante de omissão ou falta de análise que o magistrado obrigatoriamente deveria se pronunciar.

Por fim, o STF também não analisou a matéria. Não houve qualquer análise de Recursos Extraordinários. Porém, em relação ao tema da aplicabilidade do GATT e da análise de isenção tributária a matéria seria infraconstitucional.

CONCLUSÃO

A presente monografia sustenta a não incidência do PIS-Importação e Cofins-Importação quando da importação de bens provenientes de países signatários do GATT, para consumo ou revenda dentro da ZFM.

Verificou-se, inicialmente, que a exposição de motivos da legislação que instituiu o PIS/COFINS sobre a importação (Lei n. 10.865/04) buscou equiparar a oneração dos produtos estrangeiros aos nacionais que, como regra, sujeitam-se a PIS/COFINS.

Assim, a legislação em referência dá tratamento isonômico entre a tributação dos bens produzidos no Brasil e no exterior, tendo em vista que os bens estrangeiros não eram onerados.

Ademais, por força do art. 4º do Dec-Lei n. 288/67, a comercialização de mercadorias para consumo ou revenda na ZFM é tratada, para fins fiscais, como exportação. Assim, por força do art. 149, §2º, I/CF não há incidência de PIS/COFINS, tendo em vista a imunidade consagrada pela EC n. 33/01 que desonerou as receitas decorrentes da exportação.

Nesse sentido, se a comercialização de produto nacional, para consumo ou revenda destinado à ZFM é desonerada, não havendo incidência do PIS/COFINS, deve-se desonerar também a incidência do PIS/COFINS-Importação, tendo em vista que a natureza teleológica da norma buscou conferir tratamento isonômico ao produto nacional a ao estrangeiro.

Portanto, se o contribuinte se sujeita a regra de exceção (não tributação do PIS/COFINS interno), por extensão não pode se sujeitar à regra de equiparação (exigência de PIS/COFINS sobre importação).

De igual modo, não se mostra plausível a incidência do PIS/COFINS-Importação tendo em vista a diferença de tratamento ofertado em relação ao produto nacional e o produto estrangeiro.

Isso porque, o GATT, tratado internacional internalizado pela Lei nº 313/1948 e pelos Decretos Legislativos nºs 43/1950 e 30/1951, deve ser respeitado. Em suas disposições, o Acordo Geral de Tarifas e Comércio consolida o princípio da

não-discriminação, que engloba o princípio da “nação mais favorecida” e o princípio do “tratamento nacional”.

Nesse sentido, o acordo proíbe o favorecimento de um país em detrimento de outro e impossibilita o favorecimento de produtos nacionais em detrimento dos produtos estrangeiros.

Ademais, não há dúvidas quanto à aplicabilidade do GATT. Isso porque, conforme previsão do art. 5º, § 2º/CF o Brasil deve observar as disposições dos tratados internacionais em que seja parte.

Também tomando-se por base as regras de Direito Internacional Público, quando internalizados, os tratados passam a fazer parte do ordenamento jurídico do país, sendo plenamente aplicáveis.

Outrossim, a tributação dos bens importados de países signatários do GATT afronta o art. 98/CTN, segundo o qual, os tratados e convenções internacionais ratificados pelo Brasil devem ser observados pela legislação interna.

Portanto, de rigor a aplicabilidade do GATT e do princípio da não discriminação.

Cumprir destacar que o entendimento dos Tribunais se comporta, de certo modo, no sentido da não incidência do PIS/COFINS-Importação. Conforme apresentado, o TRF-1 possui entendimento favorável ao contribuinte, afastando a tributação.

Por sua vez, o STJ não possui entendimento em relação ao tema. Os pronunciamentos monocráticos se limitam apenas à análise de admissibilidade dos REsp's ou análise de violação de legislação processual, diante de omissão ou falta de análise que o magistrado obrigatoriamente deveria se pronunciar.

O STF também não analisou a matéria. Não houve qualquer análise de Recursos Extraordinários. Porém, em relação ao tema da aplicabilidade do GATT e da análise de isenção tributária a matéria seria infraconstitucional.

Conclui-se, pelos argumentos expostos, que a incidência do PIS/COFINS-Importação quando da importação de bens provenientes de países signatários do GATT, para consumo ou revenda destinados à ZFM, fere as disposições do GATT relativas ao princípio da não-discriminação, bem como fere a própria natureza

teleológica da Lei n. 10.865/04, tendo em vista que a exposição de motivos da norma buscou consolidar o tratamento isonômico entre os produtos nacionais e estrangeiros.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGUIAR, Luana Hitzschky. **A Não Incidência do Pis/Cofins-Importação na Aquisição de Mercadorias Estrangeiras de Países Signatários do Gatt Pelas Empresas Situadas na ZFM.** Disponível em: <https://riu.ufam.edu.br/handle/prefix/5360>. Acesso em: 16 de dez. de 2022.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário.** 14. ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2016.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária.** 6ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 1999.

Aplicação dos Acordos Multilaterais de Comércio (GATT/OMC) no Sistema Tributário Nacional. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/aplicacao-dos-acordos-multilaterais-de-comercio-gattomc-no-sistema-tributario-nacional/#note-447-50>. Acesso em 02 jan. 2023.

ARAÚJO, Emanuelle Silva. **Desenvolvimento Urbano Local: o caso da Zona Franca de Manaus.** Revista Brasileira de Gestão Urbana, Curitiba, v. 1, n. 1, p. 33-42, jan./jun. 2009.

BARBOSA, Evandro Brandão. **Zona Franca de Manaus: política brasileira de desenvolvimento socioeconômico regional.** Observatório de la Economía Latinoamericana, [S.l.], n.p., n. 184, 2013. Disponível em: <https://www.eumed.net/cursecon/ecolat/br/13/zonafranca-manaus.html>. Acesso em 20 de dez. 2022.

BISPO, Jorge de Souza. **Criação e distribuição de riqueza pela Zona Franca de Manaus.** São Paulo, 2009. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, 2009. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-04122009-161933/publico/Versao_Definitiva.pdf. Acesso em: 20 de dez. 2022.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária.** – 3. ed. 3. tiragem – São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2011.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil (1988).** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 de dez. 2022.

_____. **Lei n. 313, de 30 de julho de 1948.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1930-1949/l313.htm. Acesso em 02 jan. 2023.

_____. **Lei n. 9.718/1998.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 de dez. 2022.

_____. **Lei Complementar n. 19/1974.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp19.htm. Acesso em: 20 de dez. 2022.

_____. **Lei Complementar n. 70/1991.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm. Acesso em: 20 de dez. 2022.

_____. **Lei n. 10.637/2002.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm. Acesso em: 22 dez. 2022

_____. **Lei n. 10.833/2003.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.833.htm. Acesso em: 22 dez. 2022.

_____. **Lei n. 10.865/2004.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.865compilado.htm
Acesso em: 22 dez. 2022.

_____. **Lei n. 5.172** (Código Tributário Nacional). Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 20 dez. 2022.

_____. **Superior Tribunal de Justiça**, REsp 460.165/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 06.02.2003, DJ 24.03.2003, p. 208.

_____. **Superior Tribunal de Justiça**. REsp 2035535. RELATOR(A) Ministro SÉRGIO KUKINA. DATA DA PUBLICAÇÃO 05/12/2022.

_____. **Superior Tribunal de Justiça**. REsp 2024115. RELATOR(A) Ministro HERMAN BENJAMIN. DATA DA PUBLICAÇÃO 30/09/2022.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. RE 592.891. Relatora Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 25/04/2019.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. RE 229096, Relator(a): ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 16/08/2007, DJe-065 DIVULG 10-04-2008 PUBLIC 11-04-2008 EMENT VOL-02314-05 PP-00985 RTJ VOL-00204-02 PP-00858 RJTJRS v. 45, n. 275, 2010, p. 29-42.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. RE 627280, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 21/03/2022, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - ADMISSIBILIDADE DJe-059 DIVULG 28-03-2022 PUBLIC 29-03-2022.

_____. **Tribunal Regional Federal da 1ª Região**. AC 1002631-68.2019.4.01.3200, DESEMBARGADORA FEDERAL GILDA SIGMARINGA SEIXAS, TRF1 - SÉTIMA TURMA, PJe 11/02/2022 PAG.

_____. **Tribunal Regional Federal da 1ª Região**. AMS 1004187-37.2021.4.01.3200, DESEMBARGADORA FEDERAL GILDA SIGMARINGA SEIXAS, TRF1 - SÉTIMA TURMA, PJe 02/06/2022.

_____. **Tribunal Regional Federal da 1ª Região**. REO: 10039896820194013200, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL CARLOS MOREIRA ALVES, Data de Julgamento:

26/07/2021, OITAVA TURMA, Data de Publicação: PJe 06/08/2021 PAG PJe 06/08/2021 PAG.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Opinião legal publicada na Revista Dialética de Direito Tributário nº. 150: **Fungibilidade entre os Regimes Cumulativo e não Cumulativo do PIS/Cofins**. São Paulo: Editora Dialética, 2008, p. 114.

CORREA, Serafim Fernandes. **Zona Franca de Manaus: História, Mitos e Realidade**. Gráfica Vitória Régia. Manaus, 2002.

COSTA, Ronaldo Luiz. **PIS-COFINS Não-Cumulativos e a Constituição Federal**. Instituto Brasileiro De Estudos Tributários IBET-Cuiabá, 2011.

DO GATT À OMC. Disponível em: <https://comercioexterior.furg.br/blog-comex/160-do-gatt-%C3%A1-omc.html> Acesso em: 01 de jan. 2023.

Equidade: Revista Eletrônica de Direito da Universidade do Estado do Amazonas/ Programa de Pós-Graduação em Direito Ambiental da Universidade do Estado do Amazonas. Vol. 4. Nº 1. (2021). Manaus: Curso de Direito, 2021. **A Aplicação Direta do Acordo Geral Sobre Tarifas e Comércio pelo Judiciário Brasileiro na Tributação de Pis/Cofins-Importação dentro da Zona Franca de Manaus**.

FERREIRA, Adriano Fernandes. **A controvérsia entre a política de incentivos da ZFM e os dispositivos do GATT**. Disponível em: <https://ayaeditora.com.br/wp-content/uploads/Livros/L196C2.pdf>. Acesso em: 16 de dez. de 2022.

IBGE, extraído do IPEADATA e elaborado pela FGV | Disponível em: https://eesp.fgv.br/sites/eesp.fgv.br/files/estudos_fgv_zonafranca_manauis_abril_2019v2.pdf Acesso: 25 dez. 2022.

INCENTIVOS à produção. Suframa. Gov.br, 2017. Disponível em: <https://www.gov.br/suframa/pt-br/zfm/incentivos>. Acesso em: 20 dez. 2022.

LOUREIRO, Violeta R. **A Amazônia no século XXI - Novas formas de desenvolvimento**. São Paulo: Editora Empório do livro, 2009.

MAHAR, Dennis J. **Desenvolvimento econômico da Amazônia: uma análise das políticas governamentais**. Rio de Janeiro: IPEA/INPES, 1978.

MAIA, Jaime de Mariz. **Economia Internacional e Comércio Exterior**. São Paulo: Atlas, 2003.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Doutrina do Professor Ruy Barbosa Nogueira: (centenário de nascimento)**. – São Paulo, SP: IBDT, 2019.

NOVAIS, Rafael. **Direito tributário facilitado** – 3. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2018.

OMC. **Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio de 1947**. Disponível em: <http://www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl_1197486062.doc>. Acesso em: 20 dez. 2022.

OLIVEIRA, Jofre Luís da C. **Zona Franca de Manaus: um estudo sobre a renúncia tributária dos entes federativos e os benefícios socioeconômicos gerados** – Porto Alegre, 2011. 146 f.: il. Orientadora: Profa. Dra. Romina Batista de Lucena de Souza; Co-orientador; Prof. Dr. Nali de Jesus de Souza. Dissertação (mestrado Profissional em Economia) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Ciências Econômicas, Programa de Pós-Graduação em Economia, Porto Alegre, 2011.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo** – 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PIS/Cofins: Os tributos sobre a receita que você só encontra no Brasil. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/pis-cofins-13052021>. Acesso em: 20 dez. 2022.

RIBEIRO, Alísio Cláudio B. **Os incentivos fiscais estaduais como instrumento complementar de política industrial para Zona Franca de Manaus**. In: SILVA MARTINS, Ives Gandra; RAMOS FILHO, Carlos A. de M; PEIXOTO, Marcelo M. Tributação na Zona Franca de Manaus: comemoração aos 40 anos da ZFM – São Paulo, MP Ed., 2008.

SAIBA O QUE É O GATT. Disponível em: <https://www.fazcomex.com.br/comex/o-que-e-gatt/> Acesso em: 01 de jan. 2023.

SALAZAR, Admilton Pinheiro. **Amazônia Globalização e Sustentabilidade**. Manaus: Editora Valer, 2006.

SERÁFICO, José; SERÁFICO, Marcelo. **A Zona Franca de Manaus e o capitalismo no Brasil**. Estudos Avançados, v. 19, n. 54, p. 99-113, 2005. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/ea/a/6rH7ry46DBDFHWNQ3b8bsFh/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em 20 de dez. 2022.

SOUZA, Romina Batista de Lucena de. **Um Estudo Sobre Renúncia Tributária e os Benefícios Gerados pela Zona Franca de Manaus**. Revista Estudos do CEPE, Santa Cruz do Sul, n36, p.38-60, jul./dez. 2012.

Zona Franca De Manaus: Impactos, Efetividade e Oportunidades – Fundação Getúlio Vargas (EESP). Disponível em: https://eesp.fgv.br/sites/eesp.fgv.br/files/estudos_fgv_zonafranca_manaus_abril_2019v2.pdf Acesso em: 16 dez. 2022.