

PARECER

**MERCADORIAS PRODUZIDAS OU
COMERCIALIZADAS NA ZONA FRANCA DE
MANAUS PARA E COM EMPRESA OU PESSOAS
FÍSICAS E JURÍDICAS EM MANAUS SÃO IMUNES
DE COFINS E PIS – ASSIM TAMBÉM A PRESTAÇÃO
DE SERVIÇOS – INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 4º
DO D.L. 288/67 E DO ARTIGO 40 DO ADCT DA
CONSTITUIÇÃO FEDERAL – PARECER.**

Ives Gandra da Silva Martins

Consulta

Formula-me a consulente, por sua eminente advogada Cláudia Lopes Bernardino, as questões que abaixo transcrevo:

**“TESE: NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS NAS OPE-
RAÇÕES INTERNAS NA ZFM**

QUESITOS

1. O art. 4º do DL 288/67¹ prevê que as operações de remessas de mercadorias para a ZFM, para consumo ou industrialização, equiparam-se a exportações para o exterior. Nesse sentido, pode-se afirmar que estas operações não estão sujeitas a tributação pelo PIS e pela COFINS?

1. 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.

2. Segundo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, conforme se pode verificar em recente decisão² proferida, a situação objeto do quesito anterior deve ser estendida para as operações internas realizadas na ZFM. Assim, segundo o julgado, não apenas as operações de vendas para a ZFM são equiparadas à exportação para efeitos fiscais, mas também aquelas realizadas por empresas sediadas na própria ZFM, que vendem seus produtos para outras situadas na mesma localidade, de modo que sobre elas não incidem as contribuições ao PIS e à COFINS. Nesses termos, pode-se afirmar que este entendimento está consubstanciado na própria intenção do legislador constitucional, que almejou beneficiar a ZFM para garantir sua ocupação e seu desenvolvimento econômico?

3. Com base nos julgados e no “animus” do legislador, está correto o entendimento de que nas vendas internas, a receita bruta auferida por pessoa jurídica industrial estabelecida na ZFM, decorrente da venda de produção própria consoante projeto aprovado pela SUFRAMA e, também, aquelas decorrentes de venda de produção própria sem projeto aprovado, a outra pessoa jurídica também estabelecida na ZFM ou, até mesmo, para pessoa física/consumidor final ou órgãos da Administração Pública Federal, Estadual ou Municipal estabelecidos na ZFM, não estão sujeitas à incidência do PIS/PASEP e da COFINS independentemente do regime de apuração adotado pelo contribuinte?

3.1. É correto afirmar que este entendimento se estende para as operações realizadas com produtos que estão sujeitos a incidência monofásica ou tributação concentrada, tributados por alíquotas diferenciadas do PIS e da COFINS?

3.2 No caso, em sendo a adquirente órgão da Administração Pública Federal, Estadual ou Municipal estabelecido na ZFM, em razão da não incidência das contribuições sobre as receitas decorrentes do fornecimento de bens a tais entes também estarão desobrigadas de efetuar as retenções das ditas contribuições (PIS e COFINS) de que trata a Instrução Normativa 480/2004, cabendo nesta hipótese, apenas, a retenção do IRPJ e da CSLL?

2. STJ, RECURSO ESPECIAL N. 1.276.540-AM (2011/0082096-3).

3.3. Em tal hipótese, está correto o entendimento de que, se a adquirente é uma pessoa jurídica, ela não terá direito a crédito?

3.4. Em razão da saída do bem não ser tributada, a empresa vendedora não poderá se creditar dos valores das contribuições incidentes nas aquisições dos insumos? Além disso, há algum outro crédito que não poderá ser tomado?

4. Com base nos julgados e no “animus” do legislador, está correto o entendimento no sentido de que na venda interna, a receita bruta auferida por pessoa jurídica, seja industrial ou comercial, estabelecida na ZFM, decorrente da revenda de bens, nacionais ou importados, a outra pessoa jurídica também estabelecida na ZFM ou, até mesmo, para pessoa física/consumidor final ou órgãos da Administração Pública Federal, Estadual ou Municipal estabelecidos na ZFM, não está sujeita à incidência do PIS/PASEP e da COFINS, independentemente do regime de apuração adotado pelo contribuinte?

4.1. É correto afirmar que este entendimento se estende para as operações realizadas com produtos que estão sujeitos a incidência monofásica ou tributação concentrada, tributados por alíquotas diferenciadas do PIS e da COFINS?

4.2. No caso, em sendo a adquirente órgão da Administração Pública Federal, Estadual ou Municipal estabelecido na ZFM, em razão da não incidência das contribuições sobre as receitas decorrentes do fornecimento de bens a tais entes, elas também estarão desobrigadas de efetuar as retenções das ditas contribuições (PIS e COFINS) de que trata a Instrução Normativa 480/2004, cabendo nesta hipótese, apenas a retenção do IRPJ e da CSLL?

4.3. Em tal hipótese, está correto o entendimento de que, se a adquirente é uma pessoa jurídica, ela não terá direito a crédito?

4.4. Em razão da saída do bem não ser tributada, a empresa vendedora não poderá se creditar dos valores das contribuições incidentes nas aquisições dos insumos? Além disso, há algum outro crédito que não poderá ser tomado?

5. Com base nos julgados e no “animus” do legislador, assim como ao considerarmos os objetivos que nortearam a criação da ZFM na década de 60, e nos determos na premissa que o desenvolvimento de uma região se dá não apenas com atividades de industrialização e comércio, mas que a prestação de serviços também é parte da ca-

deia produtiva de um Estado, está correto o entendimento de que as receitas auferidas pelo prestador de serviços estabelecido na ZFM, oriundas da prestação de serviços para uma empresa localizada na ZFM, não estão sujeitas à incidência do PIS/PASEP e da COFINS?

5.1. A desoneração acima citada também se aplica às receitas de prestações de serviços à pessoa física e/ou órgãos da Administração Pública Federal, Estadual ou Municipal estabelecidos na ZFM?

5.2. No caso, se o tomador de serviço for órgão da Administração Pública Federal, Estadual ou Municipal estabelecido na ZFM, em razão da não incidência das contribuições sobre as receitas decorrentes do fornecimento de serviços a tais entes, eles também estarão desobrigados de efetuar as retenções das ditas contribuições (PIS e COFINS) de que trata a Instrução Normativa 480/2004, cabendo nesta hipótese, apenas, a retenção do IRPJ e da CSLL?

5.3. Está correto o entendimento de que, se a adquirente é uma pessoa jurídica, ela não terá direito a crédito? Em razão da saída do serviço não ser tributada, a empresa vendedora não poderá se creditar dos valores das contribuições incidentes nas aquisições dos insumos necessários à prestação dos serviços? Além disso, há algum outro crédito que não poderá ser tomado?”

Resposta

Considerações preliminares fazem-se necessárias, antes da resposta aos diversos quesitos formulados.

A primeira delas diz respeito à própria existência da Zona Franca de Manaus³.

3. Ao comentar o artigo 40 do ADCT a equipe da Price Waterhouse assim se manifestou:

“O presente dispositivo estabelece a manutenção da Zona Franca de Manaus pelo prazo de vinte e cinco anos contados da promulgação da Constituição. Garante-se, assim, a continuidade dos incentivos fiscais à região, além das características da área livre de comércio de exportação e importação.

A medida beneficia a Zona Franca de Manaus que, desde sua criação, tem sido um pólo de riqueza e desenvolvimento na Região Norte.

Não só por ter acompanhado a elaboração do Decreto n. 288/67, à época em que a matéria era discutida em Universidades e pela própria Comissão encarregada da elaboração do CTN, da E.C. n. 18/65 e do sistema plasmado na Constituição de 67, mas também por ter atuado, algumas vezes, como advogado do Governo do Estado do Amazonas, em defesa do desenvolvimento regional junto à Suprema Corte, assim como por ter discutido e assessorado “pro bono” e não oficialmente, o Senador Bernardo Cabral, relator da Constituinte, além de ter publicado inúmeros trabalhos a respeito da Zona Franca de Manaus, é que me parece importante realçar a razão de sua criação, em visão antecipatória, pelos que a conceberam, de relevância confirmada, ao longo dos anos.⁴

Assim é que, nos dois acórdãos básicos para a compreensão da questão jurídica objeto da consulta (STF, ADI N 2037-24 e STJ, RE 1276-540-AM – 2011/0082096-3), atuei como advogado do Governo do Amazonas, no primeiro, e sou citado, no segundo, por seu relator, o brilhante Ministro Castro Meira, na explicação do que justificou a criação da Zona Franca de Manaus⁵.

A disposição, ao fixar prazo para a manutenção dos privilégios à Zona Franca de Manaus, estabelece importante garantia aos contribuintes ali sediados ou domiciliados” (A Constituição do Brasil 1988, Ed. Price Waterhouse, 1989, p. 908).

4. Escrevi em prefácio para o livro “Tributação na Zona Franca de Manaus – Comemoração aos 40 anos da ZFM” (coordenação minha com Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho e Marcelo Magalhães Peixoto, edição APET/MP Editora, 2008, p. 5):

“Em 1967, o governo brasileiro decidiu criar a Zona Franca de Manaus, **editando o Decreto-lei n. 288**, diploma legislativo que ganhou eficácia de Lei Complementar, em face de seu espectro federativo, e foi constitucionalizado pelo artigo 40 da ADCT que distendeu o prazo de sua eficácia até o ano de 2023, pela E.C. n. 42/03.

Tal iniciativa objetivou, entre outras razões, demonstrar a relevância da região, permitir a implantação de um sólido pólo empresarial capaz de gerar desenvolvimento tecnológico, atrair capitais e técnicos experientes e, principalmente, pelo progresso que **propiciaria à região**, fortalecer a presença nacional naquelas terras sempre cobiçadas por governos de outros países, interessados em universalizar a Amazônia”.

5. No referido acórdão do STF, o Ministro Castro Meira lembra que:

“Os incentivos fiscais entabulados no DL 288/67, dentre eles o do art. 4º, visam à neutralização das disparidades sócio-econômicas entre as regiões sul e sudeste e a região

Neste mesmo voto, S.Exa. cita meu saudoso colega e coautor dos “Comentários à Constituição do Brasil” (15 volumes pela Saraiva), Celso Bastos, que corretamente interpreta a razão de ser da Zona Franca de Manaus⁶.

É de se notar que até hoje, inclusive nos debates da Conferência Rio + 20, a Amazônia é tida, por muita gente, como patrimônio da humanidade e que, por esta razão, a comunidade internacional teria direito de discutir os destinos de sua preservação, que transcenderiam o exercício do poder soberano do Brasil.

Roberto Campos e eu, na cidade Bonn, em julho de 1991, enfrentamos, em Congresso patrocinado pela Fundação Konrad Adenauer, dois professores alemães, que defendiam ser a Amazônia um bem da humanidade e, portanto, de controle de todos os países, e não apenas do Brasil. Neste evento, realizado na sede da Fundação, Roberto Campos e eu rea-

amazônica, buscando reduzir as desigualdades regionais e sociais, o que representa um dos objetivos da República Federativa do Brasil (art. 3º, III, da CF/88) e, também, um dos princípios constitucionais ligados à Ordem Econômica (art. 170, VII, da CF/88).

A exegese do art. 4º do DL 288/67 não pode desprezar os postulados constitucionais que norteiam a atuação do Estado brasileiro. Em outras palavras, o dispositivo não pode ser interpretado a ponto de “promover” ou “incentivar” a desigualdade regional — que justamente quis combater —, em confronto expresso com um dos objetivos da República Federativa do Brasil e um dos princípios da ordem econômica”.

6. “Sem esses benefícios, dificilmente, alguma empresa teria se interessado em investir na região, como afirma CELSO RIBEIRO BASTOS:

‘O objetivo último é beneficiar a região com o desenvolvimento que se espera venha a ocorrer por fruto dos benefícios fiscais criados. As zonas francas encontram-se, pois, em regiões pouco desenvolvidas, e são marcadas por dificuldades que as regiões normalmente aquinhoadas não ostentam. É por isto que os benefícios fiscais criados, em regra, não podem ser subtraídos antes que aquele que para lá foi, atraído por esses incentivos, tenha tempo de amortizar os seus investimentos. As referidas zonas criam, portanto, benefícios fiscais que não são gratuitos, no sentido de trazer um incentivo sem contraprestação por parte do beneficiado. Pelo contrário, este arcará com o pesadíssimo ônus de investir capitais numa área que, se não fora o beneficiamento jurídico-tributário, seria absolutamente desprezível para o investimento” (Incentivos Fiscais - Zona Franca de Manaus in ‘Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 6, n. 22, jan/março/1998).

gimos – tendo eu, com menos diplomacia que Roberto, mas com particular veemência –, rebatido a proposição, dizendo-lhes que as condições de vida da Alemanha atual – que não soubera preservar suas florestas em prol de seu desenvolvimento – não poderia, agora, ser preservada à custa de impedir o Brasil de desenvolver essa parte de seu território, para que “continuasse a ser os pulmões do mundo”. O esforço que a Alemanha não fez e que, aliás, a Europa inteira tampouco fizera para preservar suas florestas “a bem da humanidade”, não poderia agora ser exigido do Brasil para assegurar que os europeus continuassem a usufruir do alto padrão de vida de que dispunham⁷.

O debate, por vezes ácido, terminou com a proposição do então Deputado Gørgen, da Alemanha, de que, embora de interesse mundial, a preservação da Amazônia é de exclusivo exercício pelo poder soberano brasileiro⁸.

7. Os debates foram reproduzidos em revista teuto-brasileira, dirigida pelo ex-deputado alemão Gørgen, no próprio ano de 1991.

8. Valéria Furlan, na mesma linha, lembra:

“Por outro lado, sustenta Mário Jorge Góis Lopes, a Zona Franca de Manaus não se restringe a um pólo de desenvolvimento, mas, também, a acentuar sua importância; consiste em uma área estratégica de defesa da soberania nacional sobre o território. Trata-se de:

(...) instrumento de uma política sub-regional ocidental-amazônica de desenvolvimento que, por sua vez, também é instrumento das políticas de desenvolvimento, integração e segurança nacionais, explicando-se, nesse contexto, a decisão do governo brasileiro em reforçar a grandeza e o poder econômico da cidade de Manaus, no âmbito da Amazônia ocidental, para que tanto melhor prossiga a desempenhar o mesmo e continuado papel histórico de outrora. Pois a Zona Franca de Manaus é uma área-receptáculo de um pólo de desenvolvimento econômico e também área estratégica de defesa da soberania brasileira sobre o território. Isto não constitui mera opinião subjetiva de nossa parte mas traduz objetivo bem delineado na letra e no espírito da legislação pertinente” (*Tributação na Zona Franca de Manaus* – (comemoração aos 40 anos da ZFM), coordenação de Ives Gandra Martins/Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho/Marcelo Magalhães Peixoto, Ed. APET/MP Editora, 2008, p. 33).

O Ministro Marco Aurélio de Mello, na ADI 2037⁹, a que me referi, lembrou do debate que Cristovam Buarque travou nos EUA. Perguntado se, como professor, não lhe pareceria mais correto que a Amazônia, considerada patrimônio da humanidade, fosse colocada sob a proteção de organismos internacionais, e não exclusivamente do Brasil, respondeu que: se o petróleo, também um bem da humanidade, pudesse ser partilhado de acordo com o interesse de todos os países e não apenas de seus produtores; se o acervo de obras de arte, que é um bem da humanidade, pudesse ser distribuído entre todos os países e não ficar apenas nos museus das nações mais ricas; se a riqueza existente no mundo, que também é um bem da humanidade, pudesse ser distribuída equitativamente entre todos os países, e não ficar concentrada nas mãos das nações mais desenvolvidas, que dela dispõem conforme seus interesses, concordaria que a Amazônia também fosse colocada nas mãos da humanidade. Mas como todos esses bens permanecem geridos pelo interesse de seus detentores, à evidência não via por que só a Amazônia devesse passar a pertencer ao domínio da humanidade, e não continuar sob a soberania do Brasil, já que é parte de seu território.¹⁰

Na sustentação oral que proferi na referida ação, patrocinada por meu escritório por solicitação do então vice-governador do Amazonas,

9. Informativo STF 313.

10. Alísio Cláudio Barbosa Ribeiro, ao defender a relevância da ZFM esclarece a razão do alargamento dos estímulos fiscais:

“A ZFM é uma área de exceção fiscal estabelecida com o objetivo de criar no interior da Amazônia Ocidental um pólo de desenvolvimento com atividades comerciais, industriais e agropecuárias. A fim de garantir a soberania nacional pelo aumento da densidade demográfica e promover a preservação dos recursos naturais da Amazônia, foram concedidos incentivos fiscais federais para viabilizar a realização de investimentos. Ao longo de sua trajetória, tais incentivos apresentaram-se insuficientes para garantir a competitividade dos produtos fabricados no PIM, em face de mudança no cenário econômico mundial e nacional, o que permitiu o surgimento, em maior evidência, da representatividade dos incentivos fiscais estaduais no contexto das vantagens comparativas” (Tributação na ZFM – (comemoração aos 40 anos da ZFM), ob. cit. p. 53).

eminente Economista Samuel Hannan, li da tribuna do Pretório Excelso entrevista do chefe das Forças Armadas dos Estados Unidos em Massachussets, segundo a qual aquele país deveria, quando necessário, estar preparado para intervir na Amazônia. Tendo em vista que, na história americana, são constantes as intervenções em outros países que, no exercício do “direito de ingerência”, os americanos se auto-outorgam, a pretexto de estabelecerem regras de “paz mundial” à sua imagem e semelhança, a ideia manifestada nessa entrevista não poderia ser vista como despcienda¹¹.

A própria adesão do Brasil à Declaração da ONU de defesa dos povos indígenas, que dá à ONU o direito de intervir no país signatário que “não cuide bem de seus índios”, já representou um enfraquecimento de nossa soberania na Amazônia, lembrando que os quase 15% do território nacional outorgados a menos de 750.000 índios, em grande parte está naquela região¹². É de se lembrar, ainda, que, países que possuem

11. O acórdão referido concluiu com:

“Proseguindo no julgamento, o Tribunal, por aparente afronta ao art. 40 do ADCT (‘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’), deferiu medida cautelar para suspender, no inciso 1 do § 2 do art. 14 da MP 2.037-24, a expressão que exclui da isenção da Cofins e do PIS/ Pasep as receitas de vendas efetuadas por empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus (§2º - As isenções previstas no ‘caput’ e no parágrafo anterior não alcançam as receitas de vendas efetuadas: I -, a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio’). O Tribunal também deferiu a liminar para, sem redução de texto, suspender a eficácia do já mencionado art. 51 da MP 2.037-24 - que convalidou os atos praticados com base na MP 2.037-23 - relativamente ao inciso I do § 2º do art. 14 da MP 2.037-23” (STF - Pleno - Adin n 2.348/DF - Medida cautelar - Rel. Min. Marco Aurélio, decisão: 6-12-2000. Informativo STF, n. 213).

12. Na minha inteligência do art. 231 da CF “caput” assim redigido:

“Art. 231. São reconhecidos aos índios sua organização social, costumes, línguas, crenças e tradições, e os direitos originários sobre as terras que tradicionalmente ocupam, competindo à União demarcá-las, proteger e fazer respeitar todos os seus bens”, só dariam a 1/300 da população brasileira, que é indígena, direito às terras que ocupavam no dia 05/10/88 e não aquelas que ocuparam no passado. O tempo do verbo utilizado

populações indígenas, como Estados Unidos e Austrália, não assinaram o documento mencionado.

Ora, exatamente para evitar os “olhos gordos” de outras nações sobre o território amazonense é que foi elaborado o DL 288/67, objetivando ofertar à região desenvolvimento empresarial capaz de alavancar a sua evolução, algo que, passados 45 anos, revelou-se uma esplendorosa realidade¹³.

pelo constituinte está no presente do indicativo. Com isto, menos de 1% do território iriam para estes 1/300 do povo do Brasil.

13. Samuel Hannan, então vice-governador do Amazonas, e eu escrevemos, sobre este interesse de outras nações, artigo na Folha de São Paulo (31 de outubro de 2000, Opinião, p. A3), em que destaco o seguinte trecho:

“A VERDADEIRA AMAZÔNIA

SAMUEL HANAN e IVES GANDRA MARTINS*

.....

É, todavia, ao Poder Central e à mídia nacional que nos voltamos, para chamar a atenção para essa imensa extensão do território nacional. Quem tem o poder de influenciar a opinião pública e o poder de governar, terá condições de transformar a causa da floresta em causa nacional, necessidade que se revela urgente.

Não se trata de recorrer à argumentação tradicional, mas de trazer alguns questionamentos à reflexão dos brasileiros:

- Pode interessar, em algum tempo, a alguma nação ou organismos internacionais, uma região que tem segundo alguns especialistas, 14%, segundo outros, 20% da água potável do mundo?

- Pode interessar, em algum tempo, a alguma nação ou organismos internacionais, uma região que possui mais de 200 espécies diferentes de árvores por hectare, cerca de 30% da biodiversidade da Terra e é reconhecida como a maior fonte natural para produtos bioquímicos e farmacêuticos (maior banco genético do planeta)?

- Pode interessar, em algum tempo, a alguma nação ou organismos internacionais, uma região que tem em seu subsolo um potencial mineral de grande porte, estimado em dezenas de bilhões de dólares, sendo que algumas das riquezas já detectadas são escassas no resto do planeta?

- Pode interessar, em algum tempo, a alguma nação ou organismos internacionais, uma região que tem mais de um terço das florestas tropicais do mundo?

- Pode interessar, em algum tempo, a alguma nação ou organismos internacionais, uma região que tem uma extensão territorial equivalente a 45% do território brasileiro e à área de dezenas de países europeus reunidos (onde moram quase meio bilhão de pessoas), habitada por menos de 10 milhões de pessoas e que produz menos de 5% do PIB brasileiro (enorme vazio

É que, sem desenvolvimento e sem povo, a Amazônia seria um alvo fácil de todas as nações que a querem afastada da soberania nacional, para se tornar um bem estável e inexplorado por imposição do mundo inteiro¹⁴.

Esta, pois, a razão fundamental de criação da Zona Franca de Manaus, em estupenda visão antecipatória dos que elaboram o DL. 288/67.

Uma segunda consideração preliminar faz-se necessária.

Foi tão bem sucedido o projeto federal “Zona Franca de Manaus”, que, na Constituinte, no ADCT decidiu-se consolidar tais incentivos privados, presentes e futuros por 25 anos e tal prazo foi prorrogado por mais 10 anos pela E.C. 42/03, tendo já sinalizado, a Presidente Dilma, que pretende elevar para 50 anos mais, os estímulos constitucionalizados¹⁵.

econômico e demográfico)?

- Pode interessar, em algum tempo, a alguma nação ou organismos internacionais, uma região imensa e que faz fronteiras com sete países, sendo que três sabidamente contaminados por narcotráfico e/ou narcoguerrilha? É evidente que a soma desses questionamentos à omissão, ao descaso e ao silêncio do governo brasileiro e da sociedade em relação à Amazônia, poderão encorajar o já existente processo potencial de interesse internacional sobre a região, transformando-o em problema real”.

14. Omara Oliveira de Gusmão lembra que:

“Por si só o modelo de desenvolvimento regional Zona Franca de Manaus reveste-se do papel de guardião da biodiversidade ambiental amazônica, na medida em que atrai para si expressiva quantidade de mão-de-obra, evitando, assim, que estas estejam a serviço da degradação ambiental na busca por sobrevivência econômica em garimpos, exploração de madeira, caça, pesca e demais atividades que, exercidas de forma desequilibrada, degradam e destroem o meio ambiente.

Afora a tendência natural de preservação ambiental exercida pela Zona Franca de Manaus, os governos do Estado do Amazonas e do Município de Manaus vêm utilizando instrumentos fiscais no sentido de preservar o meio-ambiente sem estancar o desenvolvimento econômico e social de que o Estado tanto necessita.

É nesse sentido que os mecanismos tributários, têm se prestado tanto à promoção do desenvolvimento econômico como à preservação dos bens e recursos naturais” (Tributação na ZFM (comemoração aos 40 anos da ZFM, ob. cit., p. 160).

15. Em outra Ação Direta, decidiu o STF, também em relatoria do Min. Marco Aurélio que:

“Incentivos fiscais na Zona Franca de Manaus: STF

Com efeito, a redação do artigo 40 do ADCT da CF, abaixo transcrito, não oferece dúvidas:

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.

Todos os estímulos concedidos ou a conceder estão garantidos até 2023, visto que, se assim não fosse, bastaria os Governos trocarem o nome dos tributos, eliminando os antigos e criando novos, para inviabilizar a Zona Franca¹⁶.

- “Por aparente afronta ao art. 40 do ADCT, o Tribunal deferiu medida cautelar em ação direta ajuizada pelo Governador do Estado do Amazonas para suspender a eficácia do § 1 do art. 77 da Lei Federal 9.533/97, na redação dada pela Medida Provisória n. 1614-16/98. Tendo em vista a impossibilidade de lei ordinária modificar o regime de incentivos fiscais vigente na Zona Franca de Manaus quando da promulgação da CF/88 (ADCT, art. 40), o Tribunal entendeu que, uma vez suspenso apenas o referido parágrafo, volta a operar sua redação anterior —a qual condicionara os efeitos do disposto no ‘caput’ do art. 77 ao encaminhamento de projeto de lei ao Congresso Nacional até o dia 15 de março de 1998—, norma esta que não tem mais eficácia tendo em vista a fluência do prazo. Entendeu-se que a previsão do parágrafo único, do referido art. 40, do ADCT, no sentido de a lei federal poder modificar os critérios que disciplinam ou venham disciplinar a aprovação dos projetos da Zona Franca de Manaus, não permite a supressão dos incentivos fiscais garantidos ao ‘caput’ do mesmo artigo, sob pena de esvaziamento deste” (STF - Pleno - Adin n. 1.799/AM - Medida cautelar - Rel. Min. Marco Aurélio, decisão: 19-3-1998, Informativo STF, n. 103).

16. Yuri Dantas Barroso escreve:

“A raiz deste estudo, por óbvio, deve se dar na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, notadamente após o modelo estabelecido, tal como reestruturado pelo Decreto-lei n° 288, de 28.2.1967, ter sido agasalhado pela Lei Maior em suas disposições transitórias, determinando-se, a partir do texto do veiculado pelo ‘caput’ do artigo 40, a manutenção da Zona Franca de Manaus, com suas características de área de livre comércio, de exportação e importação e de incentivos fiscais.

Aliás, foi este o tema da ADI 2348 MC / DF, em que as novas incidências foram rechaçadas.

É de se lembrar que a própria decisão do RESP 1276-540-AM, de relatoria do Min. Castro Meira, cuida da COFINS, tributo que não existia à época da promulgação da Constituição. Prevaleceu a inteligência de que a COFINS substituirá o FINSOCIAL, razão pela qual os estímulos não poderiam ser negados.

Lembro, inclusive, que, durante os trabalhos constituintes, a matéria foi amplamente debatida. O que ficou estabelecido no § único do artigo 40 do ADCT foi apenas que alteração no processo da aprovação

A propósito, com a constitucionalização da Zona Franca de Manaus, passou-se a discutir a natureza jurídica do Decreto-lei n. 288/67, para indagar-se da possibilidade de alteração do mesmo —e, por via de consequência, do próprio modelo Zona Franca de Manaus—, bem como do veículo normativo idôneo para tanto. Ernesto Rocha (2005, pp. 61 - 62) advoga tratar-se de ato normativo recepcionado pela Constituição como lei complementar, em razão do caráter nacional com o qual é permeado, instituindo incentivos fiscais nas órbitas federal, estadual e municipal. Quer parecer, todavia, que a questão envolve a análise do tipo de modificação que se pretenda implementar. Com efeito, nem mesmo por lei complementar pode-se cogitar de modificação que resulte em diminuição da amplitude do modelo e dos incentivos dele decorrentes. Ives Gandra da Silva Martins (MARTINS; ELALI; PEIXOTO, 2007, p. 207), comunga do mesmo entendimento ao interpretar o texto do artigo 40 do ADCT:

O discurso constitucional merece algumas considerações. A primeira delas é que a Zona Franca de Manaus, como foi criada, nos termos do Decreto-Lei n. 288/67, e alterações havidas anteriormente a outubro de 1988, manteve, sob a nova ordem constitucional, suas características de zona de livre comércio. Não diz o legislador supremo que a legislação pretérita é mantida tal qual como conformada no momento da promulgação da nova carta e que, a partir daí, sem atingir o disposto naquelas leis complementares ou ordinárias, poderão os Poderes Públicos das diversas entidades federativas criar o que bem entenderem, inclusive revogando estímulos e criando novos, teoricamente, não previstos.

Não é isto o que está escrito. O que está escrito é que todas as características de zona de livre comércio são mantidas (presente do indicativo), valendo, pois, para os estímulos passados, presentes e futuros próprios de uma zona de livre comércio. Foi o que declarou o constituinte, para assegurar o fundamental pólo de desenvolvimento da região” (Tributação na Zona Franca de Manaus – comemoração aos 40 anos da ZFM), ob. cit. p. 300/301).

de incentivos que não implicasse reduzi-los ou elevá-los poderia ser objeto de leis infraconstitucionais, como, por exemplo, a mudança de órgãos arrecadadores –houve a criação da Super Receita, em substituição aos departamentos arrecadadores separados da Fazenda e Previdência. O incentivo outorgado, todavia, não poderia ser eliminado. O “caput” do artigo diz respeito à natureza do incentivo, enquanto o § único, apenas aos processos e procedimentos para sua concessão.

Na sustentação oral que fiz, no julgamento da ADI 2348, o relator da Constituinte, Senador Bernardo Cabral, estava presente, em clara demonstração da relevância da tese aqui exposta, de resto por ele sugerida e relatada na Constituição de 87/88¹⁷.

Nos diversos contatos, que tivemos durante o processo constituinte, essa sempre foi a linha defendida pelo Senador Bernardo Cabral, tendo sido objeto de suas sugestões e das minhas para o texto supremo, con-

17. No discurso em que saudei, em nome da Academia Brasileira de Filosofia, Bernardo Cabral por receber o título de “Doutor Honoris Causa” da Instituição, realcei este aspecto:

“É, todavia, como deputado eleito e como constituinte, que Bernardo Cabral deu a maior contribuição que um parlamentar e um cidadão poderia dar à redemocratização do país, como Relator da Constituinte de 1988.

Quem viveu aquele período sabe o quanto o ambiente era de difícil controle, com a multiplicação de partidos políticos, com a participação das mais variadas organizações não governamentais, públicas e privadas, com audiências públicas em que especialistas de todo o Brasil foram ouvidos e com propostas as mais variadas para conformar o texto maior.

Bernardo Cabral chegou a receber nada menos que 2.500 artigos –era o anteprojeto que resultou da soma de todas as Comissões- para produzir uma Constituição que, nesse perfil, seria de difícil cumprimento e absolutamente inviabilizadora do país, sobre propiciar, no futuro, nova ruptura institucional.

Com sua proverbial capacidade de tolerar todas as correntes, recebendo seus representantes com cordialidade e argumentando com bom senso, conseguiu reduzir o projeto inicial a 246 artigos de disposições permanentes e 70 de disposições transitórias, logrando aprovar, em 5/10/88, o texto que hoje temos” (Solenidade de posse do Min. Bernardo Cabral na Academia Brasileira de Filosofia, Rio de Janeiro, ed. CNC, 2012, p.15/16).

forme ele tem reiteradamente realçado em palestras e livros em que faz referência à minha modesta colaboração ao processo constitucional. E apesar das críticas, a Constituição incorporou diversos avanços à ordem jurídica nacional¹⁸.

18. Bernardo Cabral, em obra por mim coordenada, assim os enumera:

1) a expressa consagração do respeito aos direitos humanos como princípio fundamental;

2) o alargamento das garantias fundamentais, com ênfase para o habeas data, o mandado de injunção, a garantia do devido processo legal, o mandato de segurança coletivo, a imprescritibilidade de certos delitos gravíssimos etc.);

3) a consagração constitucional dos direitos fundamentais do trabalhador, com particular referência ao fortalecimento do sindicato e à ampliação do direito de greve;

4) a maior dimensão do sufrágio universal e do direito de votar e de ser votado;

5) a redefinição das competências normativas, conferindo aos Estados e ao Distrito Federal poderes jamais antes concedidos;

6) a atribuição ao Município de efetivos instrumentos de autonomia;

7) o fortalecimento e aumento de atribuições do Legislativo, que é a casa do povo, deslocando o Executivo da posição majestática, antes detida;

8) os poderes de investigação próprios das autoridades judiciais conferidas às Comissões Parlamentares de Inquérito;

9) a reformulação da partilha tributária, de sorte a viabilizar a federação;

10) o estabelecimento, pioneiro no patamar da Constituição, de uma clara e ordenada política urbana;

11) o regramento, voltado para os interesses da sociedade, do sistema financeiro nacional;

12) a elaboração, por vez primeira, de uma estrutura integral da seguridade social;

13) a total reformulação da disciplina fundamental da educação e da cultura, assentando a amplitude de seus fins e a generalização de seus beneficiários, priorizando o sistema público como destinatário dos recursos arrecadados da população;

14) os capítulos absolutamente inovadores e exemplares da comunicação social, ciência e tecnologia, desportos; do meio ambiente, primeira consagração mundial do tema em sede constitucional, com a dignidade de direito público subjetivo, de natureza difusa;

15) o combate sem trégua à corrupção, através do fortalecimento do Ministério Público;

16) a preocupação específica com o idoso, a criança, o adolescente e o índio, todos enfim justamente considerados como titulares de atenção especial;

17) a revalorização da família, com o reconhecimento de seu novo perfil e a abolição das discriminações entre os filhos;

Por fim, é de se lembrar que na ADI 2348, a decisão da Suprema Corte foi por unanimidade.

Em outras palavras, o que era lei com eficácia de complementar (DL 288/67) – à época, pelo princípio da recepção, assim foi tida pela doutrina e jurisprudência – a partir de 5/10/88, passou a ser um princípio constitucional transitório, não podendo, pois, ser afastado, apequenado ou desconsiderado no texto constitucional.

Até 2023, todos os estímulos passados, presentes e futuros com natureza jurídica idêntica estarão assegurados à Zona Franca de Manaus.

Uma terceira consideração faz-se necessária.

O artigo 4º do D.L. 288/67 está assim redigido:

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.

Cuida, de rigor, de duas hipóteses de mercadorias isentas, hoje, a meu ver, imunes, por força do artigo 40 do ADCT, que transformou as isenções em imunidades, visto que as vedações constitucionais ao poder de tributar constituem imunidades- a saber:

- 1) mercadorias enviadas para Zona Franca de Manaus e
- 2) mercadorias produzidas ou comercializadas na Zona Franca de Manaus¹⁹.

18) o fim da censura” (Princípios Constitucionais Relevantes, coordenação minha, Ed. Magister/Lex, Fecomercio, Porto Alegre, 2012, p. 34/35).

19. Em Recurso Ordinário em Mandado de Segurança que meu escritório patrocinou e eu sustentei oralmente perante a Suprema Corte (MS n. 22.192-9-DF), relatado pelo Min. Celso de Mello, lembra S. Ex^a que a Constituição não cuida de isenções, mas de imunidades:

Nitidamente, as mercadorias fabricadas na Zona Franca de Manaus e destinadas à própria Zona Franca gozam da mesma desoneração que aquelas para lá enviadas a partir de outros pontos do território nacional, em interpretação sistemática, visto que o fato gerador dos tributos circulatórios se dá na saída da mercadoria do estabelecimento produtor. Em outras palavras: o princípio é rigorosamente igual tanto para aquelas mercadorias que ficam na Zona Franca de Manaus, como para as que saem da Zona Franca de Manaus.

A interpretação sistemática deve ser feita, nas operações de tributos de natureza circulatória, considerando-se o agente responsável, o valor da própria, a receita ou o faturamento gerado. Tudo isso conforma o fato gerador definido a partir da saída do produto do estabelecimento.

“RECURSO ORD. EM MANDADO DE SEGURANÇA N. 22.192-9-DISTRITO FEDERAL

RELATOR: MIN. CELSO DE MELLO

RECORRENTE: ASSOC. PAULISTA DA IGREJA ADVENTISTA DO 7º DIA

ADVOGADOS: IVES GANDRA DA SILVA MARTINS E OUTROS

RECORRIDA: UNIÃO FEDERAL

ADVOGADO: ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO

EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA -QUOTA PATRONAL - ENTIDADE DE FINS ASSISTENCIAIS, FILANTRÓPICOS E EDUCACIONAIS - IMUNIDADE (CF, ART. 195, § 7º) - RECURSO CONHECIDO E PROVIDO.

- A Associação Paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia, por qualificar-se como entidade beneficente de assistência social - e por também atender, de modo integral, às exigências estabelecidas em lei - tem direito irrecusável ao benefício extraordinário da imunidade subjetiva relativa às contribuições pertinentes à seguridade social.

- A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política -não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social-, contemplou as entidades beneficentes de assistência social com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei.

A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de Imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. Precedente: RTJ 137/965” (grifos meus) (DJ 19/12/96, 28/11/95, Ementário n. 1855-01, 1ª. Turma).

É este fato que gerará receita, objeto de faturamento, e que representará o valor da operação. As operações que se realizam dentro da ZFM não poderiam, portanto, em face do sentido abrangente das isenções tornadas imunidades em 1988, ter tratamento diferente das operações que se verificam de fora para a ZFM e da ZFM para fora. Caso contrário, restaria ferido o princípio da isonomia.

É de se lembrar que, nos termos da lei, qualquer entrada ou saída de mercadorias ou bens de estabelecimentos situados na Zona Franca, “equipara-se à exportação”. Ora, de rigor, o que a lei determina é que seja uno o regime jurídico tributário tanto para as mercadorias destinadas a outras regiões, dentro do país, fora do país, e no âmbito da própria Zona Franca de Manaus. Pensar, de forma diversa, seria onerar as operações internas, ou seja, os produtos fabricados em estabelecimentos sediados na ZFM quando destinados a adquirentes também nela sediados, que passariam a arcar com tributação maior do que se adquirissem mercadorias ou bens de estabelecimentos situados fora da ZFM. Haveria, assim, um desestímulo à ZFM, levando os estabelecimentos lá situados a comprar produtos idênticos àqueles fabricados na ZFM, de estabelecimentos sediados em outras partes do território nacional, na busca de menor ônus tributário. Seria um estímulo à aquisição de produtos de fora e um desestímulo à aquisição de produtos oriundos da própria ZONA FRANCA DE MANAUS²⁰.

20. Leia-se:

“TRIBUTÁRIO - ZONA FRANCA DE MANAUS - PRESCRIÇÃO - REMESSA DE MERCADORIAS EQUIPARADA À EXPORTAÇÃO - CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI - ISENÇÃO DO PIS E DA COFINS.

1. Prevalência da tese dos “cinco mais cinco” na hipótese dos autos, relativa à prescrição dos tributos sujeitos a lançamento por homologação - Inaplicabilidade da Lei Complementar 118/2005.

2. A destinação de mercadorias para a Zona Franca de Manaus equivale à exportação de produto brasileiro para o estrangeiro, em termos de efeitos fiscais, segundo interpretação do Decreto-lei 288/67.

3. Direito da empresa ao crédito presumido do IPI, nos termos do art. 1º da Lei 9.363/96, e à isenção relativa às contribuições do PIS e da COFINS.

Não sem razão, todas as decisões – como aquelas do STF e STJ – são no sentido de equiparar as operações, segundo um princípio de natureza constitucional, qual seja, o princípio da igualdade²¹, que passo, agora, a examinar.

A Lei Maior consagra, no âmbito do sistema tributário, o princípio da equivalência, que é maior e mais abrangente que o da igualdade, pois admite agregação de situações semelhantes, isto é, que embora possuindo características heterogêneas, demandem o mesmo tratamento. É o que se lê no inciso II do art. 150 da CF, assim redigido:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....

4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, improvido” (grifos meus) (REsp 653.975/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, 2ª. Turma, DJ 16/02/07).

21. Leia-se:

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. TESE DOS “CINCO MAIS CINCO”. RESP 1.002.932/SP. PIS. COFINS. VERBAS PROVENIENTES DE VENDAS REALIZADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. NÃO INCIDÊNCIA. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. O prazo prescricional para o contribuinte pleitear a restituição do indébito, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, referente a pagamento indevido efetuado antes da entrada em vigor da LC 118/05, continua observando a “tese dos cinco mais cinco” (REsp 1.002.932/SP, Rel. Min. LUIZ FUX, Primeira Seção, DJ 18/12/09).

2. A Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça declarou a inconstitucionalidade da segunda parte do art. 4º da LC 118/05, que estabelece aplicação retroativa de seu art. 3º, por ofensa dos princípios da autonomia, da independência dos poderes, da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (AI nos EREsp 644.736/PE, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, Corte Especial, DJ 27/8/07).

3. Este Superior Tribunal possui entendimento assente no sentido de que as operações envolvendo mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus são equiparadas à exportação, para efeitos fiscais, conforme disposições do Decreto-Lei 288/67 (REsp 802.474/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, DJe 13/11/09).

4. Agravo regimental não provido” (AgRg no REsp 1.141.285/RS, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, 1ª. Turma, DJe 26/05/11).

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (...)

Fala, o constituinte, com particular alargamento de situações, que tais situações devem ter idêntico tratamento tributário, não permitindo sequer que seja afastado pela exegese de que a igualdade implica em tratar desigualmente os desiguais.

Comentei o princípio como se segue:

Equivalente é um vocábulo de densidade ôntica mais abrangente do que “igual”. A igualdade exige absoluta consonância em todas as partes, o que não é da estrutura do princípio da equivalência. Situações iguais na equi-polência, mas diferentes na forma, não podem ser tratadas diversamente. A equivalência estende à similitude de situações a necessidade de tratamento igual pela política impositiva, afastando a tese de que os desiguais devem ser tratados, necessariamente, de forma desigual. Os desiguais, em situação de aproximação, devem ser tratados, pelo princípio da equivalência, de forma igual em matéria tributária, visto que a igualdade absoluta, na equivalência não existe, mas apenas a igualdade na equiparação de elementos (peso, valor etc.). Qual foi a razão para tal elasticidade ofertada pelo constituinte, para proteção dos contribuintes, vedando ao Poder Tributante adoção de técnica diversa?

A tradição brasileira de pouco respeito aos direitos dos cidadãos em matéria tributária --o Presidente Collor acaba de pedir ao Congresso a redução dos direitos dos contribuintes para fazer uma reforma tributária, que tem na essência o princípio de “maiores tributos, menores direitos”--, certamente levou o constituinte a amarrar os poderes tributantes (três sobre o mesmo “pagador de tributos”) aos grilhões seguros do princípio da igualdade, evitando simultaneamente: a) que, a título de tratamento desigual dos desiguais, se multiplicassem as hipóteses de situações diversas para neutralização do princípio da

igualdade; b) servisse a redução legislativa do princípio da igualdade como forma de tratamento aplicável às perseguições fiscais em relação a setores, que estivessem em conflito com os governos.

Entendo ter sido esta a razão fundamental que levou o constituinte, em relação ao princípio da igualdade, seja em seu aspecto subjetivo, seja naquele objetivo, a proteger todos os contribuintes contra o tratamento desigual, exigindo que este tratamento deva ser igual não apenas para situações iguais, mas para situações equiparadas, equivalentes, com núcleo comum de identidade. Compreende-se assim porque o discurso do inc. II é concluído com a afirmação de que a situação equivalente será detectada independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos dos contribuintes.

Em outras palavras, quaisquer que sejam os contribuintes, quaisquer que sejam os fatos imponíveis, o tratamento isonômico se impõe, vedada qualquer forma de atuação discriminatória²².

Ora, se o estabelecimento da Zona Franca de Manaus que adquire um produto de fora da área goza da não tributação de COFINS e PIS, por que deveria ter que pagar o tributo, se adquirir este mesmo produto na Zona Franca de Manaus? Em que residiria o tratamento equivalente, que a Constituição impõe, principalmente levando-se em conta que, no caso, a região que deveria ser beneficiada pelo estímulo por imposição constitucional, é aquela que seria manifestamente prejudicada?! A tributação das operações internas implicaria um estímulo às avessas e uma densa maculação ao inciso II, do artigo 150, da Lei Suprema.

O mesmo tratamento que todas as empresas do país têm quando enviam produtos para a Zona Franca de Manaus é aquele que têm as empresas da Zona Franca de Manaus quando enviam tais produtos para outros adquirentes sediados na mesma área. Vale dizer, NÃO PODE HAVER DISTINÇÃO ENTRE O TRATAMENTO OFERTADO ÀS EMPRESAS DE TODO O BRASIL E AS EMPRESA DA ZONA

22. *Caderno de Pesquisas Tributárias* n. 17, Co-edição CEU/Resenha Tributária, 1992, p. 19/21.

FRANCA DE MANAUS, QUANDO FORNECEM PRODUTOS PARA ADQUIRENTES DA PRÓPRIA ZONA FRANCA DE MANAUS²³.

Quando o legislador complementar - que teve os incentivos fiscais por ele estabelecidos transformados em imunidades, por força do artigo 40 do ADCT – declara, no artigo 4º, da DL 288/67, que:

“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”;

o que afirma é que de qualquer ponto do país de onde saírem produtos para a ZFM, sem exclusão dos que se encontram sediados na própria Zona Franca de Manaus, ou daquela região estimulada para qualquer ponto, a incidência está afastada.

Esta é a razão pela qual a jurisprudência se firmou no sentido de que o artigo 14, § 2º, I da MP 2158-35/01, que afastava as “isenções” da ZFM feria o escopo do DL 288/67 e artigo 40 do ADCT, não comportando

23. Kiyoshi Harada explicita: “O princípio de igualdade de todos perante o fisco veda o tratamento desigual de pessoas sob os mesmos pressupostos de fato; impede discriminações tributárias, privilegiando favorecendo determinadas pessoas físicas ou jurídicas.

Daí porque desse princípio de igualização dos contribuintes infere-se o princípio da generalidade da tributação, da mesma forma que do princípio “nullum tributum sine lege” infere-se o princípio da legalidade da isenção, isto é, não há isenção sem lei.

Segundo o princípio da generalidade dos tributos todo aquele que realizou ou foi responsável pela ocorrência de relações fáticas tributárias é obrigado a pagar tributos.

Esse princípio não se choca com o da capacidade contributiva. Como ensina Silvio Santos Faria, o respeito à capacidade contributiva de cada um significa um tratamento genérico, igual para todos os indivíduos que apresentem situação idêntica, logo, a generalidade significa tratamento igual para os indivíduos iguais, e não um tratamento igual para todos os indivíduos indistintamente’ (Sistema Tributário na Constituição de 1988, Ives Gandra Martins, Saraiva, 1991, p. 106/107).

interpretação amesquinhada, com amputação da lógica jurídica e dos princípios fundamentais atrás apontados do direito tributário. De resto, tal apequenada inteligência acabou por ser atalhada, na ADIN 2348-9, que patrocinei pelo Governo do Amazonas²⁴.

O artigo 4º do DL 288/67 só comporta uma interpretação abrangente, para não ferir o princípio da equivalência constitucional.

Uma outra consideração preliminar, esta, à evidência, vinculada aos aspectos atrás relacionados, é a que diz respeito ao crédito dos insumos tributados, adquiridos na Zona Franca de Manaus com incidência de COFINS e PIS.

Tenho defendido que a isenção, por ser uma exclusão do crédito tributário, com manutenção da obrigação tributária por força de disciplina imposta pelo artigo 175 do CTN, assim redigido:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente (...)

– gera crédito e não implica o estorno do crédito escritural correspondente à entrada de insumos tributados, a menos que exista norma expressa com tal determinação, como existe para o ICMS.

24. Está o referido artigo hoje assim redigido (MP 2158-35/01):

“Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

.....

§ 2º As isenções previstas no ‘caput’ e no § 1º não alcançam as receitas de vendas efetuadas:

I - a empresa estabelecida na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio; (...)

(...) em face da exclusão da expressão “Zona Franca de Manaus” da MP 2037-24, por força da ADIN 2348-9.

Nada obstante a tendência de uma reformulação jurisprudencial no sentido de estender o mesmo tratamento do imposto estadual para o IPI, não vejo por que mudar minha posição, embora considerando que a palavra final caberá à Suprema Corte²⁵.

25. A matéria ainda está como de repercussão geral no Pretório Excelso:

“RE 590809 RG /RS - RIO GRANDE DO SUL

REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO

Julgamento: 13/11/2008

Publicação

DJe—048 DIVULG 12—03—2009 PUBLIC 13—03—2009

EMENT VOL—02352—10 PP—02040

LEXSTF v. 31, n. 363, 2009, p. 301—306

Parte(s)

PROC. (A/S) (ES): PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

RECDO. (A/S): UNIÃO

ADV. (A/S): LUCAS BRAGA EICHENBERG E OUTRO (A/S)

RECTE. (S): METABEL INDÚSTRIA METALÚRGICA LTDA

Ementa:

IPI - CREDITAMENO - ALÍQUOTA ZERO - PRODUTO NO TRIBUTADO E ISENÇÃO – RESCISÓRIA - ADMISSIBILIDADE NA ORIGEM. Possui repercussão geral controversia envolvendo a rescisão de julgado fundamentado em corrente jurisprudencial majoritária existente à época da formalização do acórdão rescindendo, em razão de entendimento posteriormente firmado pelo Supremo, bem como a relativa ao creditamento no caso de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero.

Decisão: O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. Não se manifestou a Ministra Cármen Lúcia. Ministro MARCO AURÉLIO Relator” (site do STF), mas já há decisões sugerindo o crédito:

“RE 508708 A9R / RS - RIO GRANDE DO SUL

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. AYRES BRITTO

Julgamento: 04/10/2011

Órgão Julgador: Segunda Turma

Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO

DJe—230 DIVULG 02—12—2011 PUBLIC 05—12—2011

Parte(s)

RELATOR: MIN. AYRES BRITTO

AGTE. (S): MÓVEIS POMZAN S/A

ADV. (A/S): CLÁUDIO ROBERTO NUNES GOLGO E OUTRO (A/S)

AGDO. (A/S): União

No entanto, os regimes previstos na Constituição para esses dois impostos parecem distintos.

Não teria o menor sentido ter o constituinte, em relação ao ICMS, deixado claro que a isenção não gera crédito e que a saída isenta implica estorno do crédito pela entrada de insumos tributados, se essa disposição não fosse excepcional. Se esse tratamento fosse decorrente da sistemática do imposto, estaria reiterando o óbvio.

Está assim redigido o inciso II do § 2º do art. 155 da CF:

Art. 155.

.....

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993)

.....

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

- a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
 - b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;
- (grifos meus) .

Já no tocante ao IPI, por exemplo, o princípio da não cumulatividade está descrito da forma seguinte:

ADV. (A/S): PFN - ARTUR ALVES DA MOTTA E OUTRO (A/S)

Ementa

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IPI CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS FAVORECIDOS PELA ALÍQUOTA ZERO, NÃO TRIBUTAÇÃO E ISENÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que não há direito à utilização de créditos do IPI na aquisição de insumos não-tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero. Precedentes. 2. Agravo regimental desprovido.

Decisão

Agravo regimental desprovido, nos termos do voto do Relator. Decisão unânime. Ausentes, justificadamente, os Senhores Ministros Gilmar Mendes e Joaquim Barbosa. 2ª. Turma, 04.10.2011” (grifos meus) (site do STF).

§ 3º - o imposto previsto no inciso IV:

...

II será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; (...).

Em homenagem à inteligência dos constituintes, não posso admitir que, se as duas situações fossem rigorosamente idênticas, tenham deixado de impor para o IPI a vedação ao crédito, como fizeram para o ICMS.

Conforme a doutrina dos pais do direito tributário, a isenção e a anistia EXCLUEM APENAS O DIREITO DE COBRAR DO ERÁRIO, mas jamais a própria obrigação tributária, que, ao permanecer, íntegra, com todas as suas virtualidades, pode, inclusive, ensejar, no regime não cumulativo dos tributos circulatorios, o aproveitamento de créditos de insumos tributados nas operações posteriores, ainda que a saída não seja tributada.²⁶

A decisão do STF que veda o crédito na isenção – que ainda não é pacífica, pois tema sujeito à repercussão geral – “data máxima vênia”, parece-me acientífica e atécnica.

26. Walter Barbosa Corrêa ensina:

“Importante questão doutrinária dividia a doutrina, antes da publicação do CTN, no sentido de saber se a isenção extinguiu a obrigação (e consequentemente o respectivo crédito) ou excluía apenas o crédito. Rubens Gomes de Sousa nos dá pormenorizada notícia daquela divergência, colocando-se entre os defensores da extinção do crédito, orientação que, em nossa opinião, foi acolhida pelo CTN. E sem embargo disso, aquele autor, expressamente, afirma que o Código Tributário Nacional não tomou partido da controvérsia, o que não nos parece correto, visto como esse Código — sem aludir a qualquer efeito ou consequência da isenção sobre a obrigação tributária — versa figura tributária como exclusão do crédito tributário.

Assim, não obstante a isenção acarrete, na prática e em nosso entender, a anulação ou esvaziamento, total ou parcial, da obrigação tributária, a doutrina acolhida pelo CTN apenas cuidou da isenção como excludente de crédito, resultando dessa técnica que a obrigação tributária, cujo crédito ficou excluído — é vedada a constituição de crédito —, mantém-se íntegra” (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, volume 2, 6ª ed., Ed. Saraiva, São Paulo, 2011, p. 556/557).

Aqui, todavia, não é disso que se trata. O que se afirma neste parecer é que, no âmbito do regime jurídico da COFINS e do PIS, existe o direito de se creditar e aproveitar o crédito relativo ao tributo incidente sobre insumos, para o pagamento do próprio tributo ou de outros administrados pela Receita Federal, ou de ser objeto de restituição, administrativa ou judicialmente.

Em outras palavras, é possível, no regime não cumulativo dessas contribuições sociais, que o crédito pelos insumos tributados seja mantido e aproveitado ainda que a saída do produto final seja desonerada. Se impossível o aproveitamento, é possível a sua restituição²⁷.

E chego à última consideração preliminar, qual seja, de que nas aquisições realizadas na Zona Franca de Manaus por pessoas de direito público ou privado, não pode haver retenção na fonte de COFINS e PIS, por força da imunidade, a meu ver, ou da isenção, no dizer de muitos magistrados.

As imunidades constitucionais do artigo 40 do ADCT – visto que as desonerações tributárias constitucionalizadas são imunidades e não isenções –, que abrangem todos os tipos de tributos circulatorios nas variadas operações realizadas para fora e dentro da Zona Franca de Manaus, devem ser respeitadas por tantos quantos operam com empresas da área, não se admitindo que haja retenções de tributos circulatorios, que não incidem ou não podem ser exigidos na Zona Franca de Manaus²⁸.

27. O § 12, do artigo 195 da CF está assim redigido:

“§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do ‘caput’, serão não cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003)”.

28. Realço trecho da sentença da Excelentíssima Sra. Juíza da 1ª. Vara/AM, Dra. Jaiza Maria Pinto Fraxe, sobre a desoneração de PIS/COFINS na ZFM:

“As empresas fabricantes continuaram a ser isentas, enquanto que, apenas, as concessionárias sediadas na Zona Franca de Manaus, e revendedoras dos bens comprados das empresas residentes fora da ZFM, é que seriam cobradas quanto às contribuições de PIS/COFINS, sendo as mesmas realizadas com base nas alíquotas previstas no art. 12 da lei 10.485/2002, quais sejam, 2% (dois por cento) referente a título de PIS e 9,6%

Isto posto, passo a responder, de forma perfunctória, as questões levantadas pela eminente advogada para a empresa consulente.

1) O art. 4º do DL 288/67 prevê que as operações de remessas de mercadorias para a ZFM, para consumo ou industrialização, equiparam-se a exportações para o exterior. Nesse sentido, pode-se afirmar que estas operações não estão sujeitas a tributação pelo PIS e pela COFINS?

O artigo 4º do D.L. 288/67, repito, está assim redigido:

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 Decreto-Lei, que concedia isenções no passado, por força do artigo 40 do ADCT da Constituição, ganhou a conformação de previsão

(nove inteiros e seis décimos por cento) a título de COFINS, totalizando o percentual de 11,6% (onze inteiros e seis décimos por cento).

Ora, verifica-se aqui um nítido desrespeito à isenção fiscal concedida às empresas sediadas na área da Zona Franca de Manaus (Decreto n. 288/1967, arts. 149, § 1º, I e art. 151, I, ambos da Constituição da República Federativa do Brasil), posto que se essa é uma área de livre comércio dotada de incentivos fiscais, não se torna congruente e lógico que as concessionárias, aqui situadas, sejam as únicas no território brasileiro a serem obrigadas a contribuir para o PIS/PASEP e COFINS com alíquotas de 11,6% (onze inteiros e seis décimos por cento), enquanto as restantes (existentes em outros Estados-membros) contribuam com alíquota de 0% (zero por cento).

Verifica-se, destarte, que a referida norma cogente afronta o princípio constitucional tributário da isonomia tributária, previsto no art. 150, II, da Constituição da República Federativa do Brasil, posto que confere tratamento tributário desigual a contribuintes que se encontram em situações equivalentes” (grifos meus) (Sentença n. 149-A/2012, 0013856-83.2011.4.01.3200, MANDADO DE SEGURANÇA INDIVIDUAL, BRAGA MOTORS LTDA., DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM MANAUS).

de imunidades, pois as desonerações constitucionais, conforme o Ministro José Celso alegou - ao apreciar recurso elaborado por nosso escritório e por mim sustentado perante a 1ª. Turma do Pretório Excelso - são, de rigor, imunidades. Assim, Sua Excelência considerou que a norma do § 7º do artigo 195 da Lei Suprema, embora tivesse utilizado a expressão “isenções”, não tratava isenções, mas de imunidades²⁹.

Ora, o artigo 4º do constitucionalizado DL 288/67 cuida da equiparação à exportação de todas as mercadorias nacionais enviadas para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus.

O § 2º, inciso I, do artigo 149 da CF, por outro lado, determina que:

Art. 149.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o ‘caput’ deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional n. 33, de 2001)

29. Consta do MS n. 22.192-9-DF (Relator Min. Celso de Mello, Recorrente: Associação Paulista da Igreja Adventista do 7º Dia, Advogados: Ives Gandra Martins e Outros; Recorrida: União, Adv.: Advogado-Geral da União, DJ 19/12/96, 28/11/95, Ementário n. 1855-01, 1º Turma), no voto do Ministro José Celso de Mello o seguinte trecho:

“Convém salientar que esse magistério doutrinário reflete-se na própria jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal, que já identificou na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política, a existência de uma típica garantia de imunidade estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social (RTJ 137/965, Rel. Min. MOREIRA ALVES).

O fato irrecusável é que a norma constitucional em questão, em tema de tributação concernente às contribuições destinadas à seguridade social, reveste-se de eficácia subordinante de toda atividade estatal, vinculando não só os atos de produção normativa, mas também condicionando as próprias deliberações administrativas do Poder Público, em ordem a pré-excluir a possibilidade de imposição estatal dessa particular modalidade de exação tributária”.

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional n. 33, de 2001)³⁰.

Assim sendo, qualquer que seja a contribuição social ou a de intervenção no domínio econômico não poderá incidir sobre a exportação de produtos nacionais.

Sendo a COFINS e o PIS contribuições sociais – de natureza abrangente, a primeira, e, no interesse social do trabalhador, a segunda –, à evidência, na conjunção das regras do art. 4º do DL 288/67 e do art. 40 do ADCT da Constituição Federal, que, ao ser constitucionalizado, tornou todos os designados estímulos a que se refere imunidades constitucionais, a resposta é positiva.

Equiparadas tais operações à exportação para a Zona Franca de Manaus, seja para consumo, seja para industrialização, o envio de mercadorias, por força da regra do artigo 149, § 2º, inciso I é imune de tributação, em face do artigo 4º do DL 288/67, que estabeleceu tais isenções, transformadas em imunidades, por força do artigo 40 do ADCT.

Não estão, pois, sujeitas à tributação.

30. Escrevi:

“Com efeito, o inciso I do § 2º afastou a possibilidade de a contribuição de intervenção no domínio econômico e outras contribuições sociais incidirem sobre receita de exportação, a meu ver, tornando impossível que venha a ser exercida, mesmo naqueles setores em que a competitividade brasileira revele-se superior à de outros países.

E compreende-se, visto que se em setores em que haja margem de competitividade internacional suficiente, não há, evidentemente, necessidade de intervenção. E se a área for de falta de competitividade, a intervenção impositiva não se justificaria pois agravaria o desempenho do esforço por conquista de mercado externo.

O inciso I do § 2º desfaz, a meu ver, o disfarce impositivo até hoje utilizado para aumentar a arrecadação, a título de intervenção desnecessária” (Contribuições de intervenção no domínio econômico, in Ives Gandra da Silva Martins (coord.), Contribuições de intervenção no domínio econômico, CEU/Revista dos Tribunais, 2002, p. 48).

2) Segundo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, conforme se pode verificar em recente decisão³¹ proferida, a situação objeto do quesito anterior deve ser estendida para as operações internas realizadas na ZFM. Assim, segundo o julgado, não apenas as operações de vendas para a ZFM são equiparadas à exportação para efeitos fiscais, mas também aquelas realizadas por empresas sediadas na própria ZFM, que vendem seus produtos para outras situadas na mesma localidade, de modo que sobre elas não incidem as contribuições ao PIS e à COFINS. Nesses termos, pode-se afirmar que este entendimento está consubstanciado na própria intenção do legislador constitucional, que almejou beneficiar a ZFM para garantir sua ocupação e seu desenvolvimento econômico?³²

No Recurso Especial n. 1276-540-AM (2011/0082096-3) consta da Ementa o seguinte trecho:

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

31. STJ, RECURSO ESPECIAL N. 1.276.540-AM (2011/0082096-3).

32. Escrevi:

‘A primeira consideração preambular vincula-se, pois, ao artigo 40 do ADCT, que, à luz das decisões do S.T.F, consolidou, até 2023, o direito de gozo de incentivos fiscais de quaisquer espécies (passados, presentes e futuros) para manter a competitividade daquele pólo de desenvolvimento da região amazônica em relação às demais regiões do país, à luz do modelo de incentivos conformado pelo D.L. 288/67.

A Emenda n. 42/03, ao prorrogar de 2013 para 2023 o prazo dos estímulos mencionados na lei, de rigor confirmou a importância estratégica que a região assume, no sentido de povoar e desenvolver área, que, por suas riquezas naturais, é tão cobiçada por todo o mundo” (Tributação na Zona Franca de Manaus -comemoração aos 40 anos da ZFM, coordenação minha com Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho e Marcelo Magalhães Peixoto, Ed. APET/MP Ed., 2008, p. 183).

mesma localidade. 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 (grifos meus).

Na Relatoria do eminente Ministro Castro Meira está a resposta à questão, que é positiva, portanto.

Com efeito, foi intenção do autor do DL 288/67, ao equiparar tais operações internas à exportação, e do constituinte ao constitucionalizar tais benefícios em favor da Zona Franca de Manaus, garantir a ocupação e o desenvolvimento da região, transformando-a em polo avançado industrial e tecnológico³³.

O Ministro Castro Meira, neste desiderato baseou seu voto ao dizer:

A ideia do Governo Federal era aquecer a economia local, atrair indústrias, mão-de-obra, capital externo e, com isso, garantir o povoamento da área, promover o crescimento e a diversificação do parque industrial brasileiro e diminuir a histórica dependência dos produtos importados.

Para atrair investidores interessados em aplicar o seu capital em uma região praticamente inóspita, com um mercado consumidor pequeno e de baixa renda, longe dos grandes centros, com pouca ou nenhuma infraestrutura, dificuldades de transporte e comunicação, mão-de-obra escassa e desqualificada, além de outros problemas, foram criados inúmeros incentivos fiscais, dentre eles o previsto no já citado art. 4º do DL 288/67, que equiparou às exportações as vendas de produtos à Zona Franca de Manaus.

33. REsp 1276-540-AM, 2011/0082096-3.

Lembra, inclusive, lição de meu saudoso colega e amigo, coautor dos *Comentários à Constituição do Brasil*³⁴, Professor Celso Bastos, em texto que repito, assim como texto meu, esclarecendo:

Sem esses benefícios, dificilmente, alguma empresa teria se interessado em investir na região, como afirma CELSO RIBEIRO BASTOS:

O objetivo último é beneficiar a região com o desenvolvimento que se espera venha a ocorrer por fruto dos benefícios fiscais criados. As zonas francas encontram-se, pois, em regiões pouco desenvolvidas, são marcadas por dificuldades que as regiões normalmente aqui-nhoadas não ostentam. É por isto que os benefícios fiscais criados, em regra, não podem ser subtraídos antes que aquele que para lá foi, atraídos por esses incentivos, tenha tempo de amortizar os seus investimentos. As referidas zonas criam, portanto, benefícios fiscais que não são gratuitos, no sentido de trazer uns incentivo sem contra-prestação por parte do beneficiado. Pelo contrário, este arcará com o pesadíssimo ônus de investir capitais numa área que, se não fora o beneficiamento jurídico-tributário, seria absolutamente desprezível para o investimento. (Incentivos Fiscais - Zona Franca de Manaus in Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 6, n. 22, jan-msr 1998)

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS:

A idéia de centrar em Manaus este foco de desenvolvimento para atrair empresas, que compensariam a distância entre os centros de produção do país e dos mercados com os incentivos outorgados, desfazendo-se a imagem de que a Amazônia deveria ser apenas um “museu do índio” e limitar-se a trabalhar com produtos naturais ou artesanais, levou o governo militar à edição do Decreto-lei n. 288/1967, que é, de rigor, um diploma com um único intuito: ou-

34. Os comentários foram publicados pela Editora Saraiva em 15 Volumes e 3 edições até 2002. Após o falecimento do Professor Celso Bastos, decidi convidar os Professores André Ramos Tavares e Rogério Gandra Martins para atualizar os meus comentários e a Professora Samantha Meyer Pflug para atualizar os do Prof. Celso Bastos, com o que até começos do próximo ano, teremos os 15 volumes reeditados e atualizados.

torgar incentivos fiscais em prol do progresso regional, todo o resto sendo decorrência.

A visão de seus articuladores revelou-se, no tempo, consistente, sendo hoje a Zona Franca de Manaus e a Amazônia um polo de crescimento, graças a tais incentivos (Teleologia dos Incentivos Fiscais Aprovados pela Suframa in Revista Dialética de Direito Tributário, n. 194, novembro de 2011, p. 74-75)³⁵.

A resposta, portanto, é positiva, vale dizer, o constituinte, ao receber o DL 288/67, em nível de norma constitucional, teve, como o teve o legislador pretérito, em 1967, a intenção de beneficiar a Zona Franca de Manaus para garantir a sua ocupação e desenvolvimento econômico³⁶.

3) Com base nos julgados e no “animus” do legislador, está correto o entendimento de que nas vendas internas, a receita bruta auferida por pessoa jurídica industrial estabelecida na ZFM, decorrente da venda de produção própria consoante projeto aprovado pela SUFRAMA e, também, aquelas decorrentes de venda de produção própria sem projeto aprovado, a outra pessoa jurídica também estabelecida na ZFM ou, até mesmo, para pessoa física/consumidor final ou órgãos da Administração Pública Federal, Estadual ou Municipal estabelecidos na ZFM, não estão sujeitas à incidência do PIS/PASEP e da COFINS independentemente do regime de apuração adotado pelo contribuinte?

35. REsp 1276-540-AM (2011/0082096-3).

36. Paulo Dante Coelho escreve: “A tarefa da ocupação econômica ou produtiva da Amazônia constitui, pois, um dos mais agudos desafios da geração brasileira atual. Ocupação que se pretenda seja executada valorizando as vocações naturais amplas da região, beneficiando e associando as populações da área aos frutos do progresso alcançado e ao mesmo tempo com o cuidado da preservação do seu ambiente ecológico. Funções que se considera viáveis e possíveis de um equacionamento ajustado ao longo do tempo e que resultarão, em última instância, do conhecimento mais aprofundado e sistemático da Amazônia em todas as suas singularidades e dimensões, compatíveis com as formas alternativas de intervenção nacional no setor público na região” (Estudos sobre o amanhã - A desconcentração econômica no Brasil, Ed. Resenha Tributária, 1978, p. 67).

A pergunta merece uma consideração adicional às realizadas na introdução do parecer. O artigo 4º fala em venda para “consumidores”, que, à evidência, não são consumidores “com projetos aprovados”, até porque não há como, consumidores pessoas físicas, aprovarem “projetos de consumo”.

Por outro lado, fala em “exportadores” brasileiros para a Zona Franca de Manaus, isto é, de outros Estados que, à evidência, tampouco têm projetos aprovados na Zona Franca de Manaus, pela Suframa, por não estarem lá situados.

O artigo 4º, portanto, tem uma abrangência que transcende as aprovações de projetos pela SUFRAMA, pois visa considerar qualquer operação para, da e na Zona Franca de Manaus, exportação, seja com projetos aprovados ou não³⁷.

Pensar diferentemente levaria a uma outorga de competitividade “às avessas”, isto é, empresas de fora que vendessem para empresas ou pessoas físicas ou jurídicas estariam beneficiadas, e as da ZFM, que vendessem os mesmos produtos, por não terem projetos aprovados, seriam tributadas. Em vez de beneficiarem, os estímulos prejudicariam as empresas situadas na Zona Franca de Manaus.

37. O Ministro Marco Aurélio de Mello, na ADIN n. 2348-9/DF esclarece: “A jurisprudência tem-se mostrado harmônica com essa óptica. No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 310.1, o Relator, Ministro Sepúlveda Pertence, entendeu pelo conflito, com a Carta da República, de toda e qualquer norma que, no prazo de vinte e cinco anos, restrinja, reduza ou elimine favores fiscais existentes, como veio a ocorrer com a edição da Medida Provisória n. 2.037/24. Ao acompanhar Sua Excelência, considerando o conflito com a Constituição Federal de convênio que acabava por reduzir o “statu quo” fiscal da Zona Franca de Manaus, tive oportunidade de ressaltar: “Quando se alude a incentivo fiscal, estabelece-se a necessidade de preservação da prática fiscal tal como operada à época da promulgação da Carta.”

Assim, creio que procede a argumentação do nobre Relator no que aponta que há relevância jurídica para deferir-se a liminar, suspendendo-se os convênios, no que esses convênios implicaram modificação, repito, do “statu quo” existente no campo dos incentivos fiscais à época da promulgação da Carta”.

A este aspecto não foi insensível o eminente Ministro Castro Meira, ao dizer:

Ora, se era pretensão do Governo atrair o maior número de indústrias para a região e, conseqüentemente, criar postos de trabalho, gerar renda, atrair mão-de-obra, garantir a ocupação e o desenvolvimento econômico da área, reduzindo a dependência dos produtos importados, não é razoável concluir que o art. 4º do DL 288/67 tenha almejado beneficiar, tão somente, empresas situadas fora da ZFM.

Caso contrário, seria mais vantajoso para qualquer empresa, ao menos sob a ótica PIS e da COFINS, não fixar sede na Zona Franca de Manaus, o que atenta contra o espírito do 288/67, que objetivava, justamente, estimular o investimento na região³⁸.

A resposta segue, portanto, a linha das respostas anteriores, vale dizer: na minha inteligência do artigo 4º do DL 288/67, não estão sujeitas à incidência do PIS/PASEP e COFINS, as vendas de produção própria para empresas ou consumidores situados na ZFM, independentemente do regime de apuração adotado pelo contribuinte.

3.1. É correto afirmar que este entendimento se estende para as operações realizadas com produtos que estão sujeitos a incidência monofásica ou tributação concentrada, tributados por alíquotas diferenciadas do PIS e da COFINS?

A resposta continua na esteira das anteriores. Equiparada a operação à exportação, que é o que justifica a não incidência ou desoneração, o regime monofásico ou de tributação concentrada é irrelevante. Qualquer que seja o regime, há desoneração do PIS e COFINS.

38. Resp 1276-540-AM (2011/0082096-3).

Lembro acórdão do ilustre Desembargador Catão Alves, que hospeda a tese de que é a operação que determina a desoneração, referindo-se, inclusive, à ADIN que sustentei oralmente perante o STF³⁹, representando o Governo do Estado do Amazonas:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO – DL N. 288/67, ART. 4º - MP N. 2.037-24/2000 – MERCADORIAS DE ORIGEM NACIONAL DESTINADAS AO CONSUMO E À INDUSTRIALIZAÇÃO NA ZONA FRANCA DE MANAUS – PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL–PIS E CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL-COFINS – ISENÇÃO – EMPRESA VENDEDORA SITUADA NA ALUDIDA ZONA, QUE É ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO – DISCRIMINAÇÃO – IMPOSSIBILIDADE. EMPOSSFÍ) 11. IDA DE.

1 – Suspensa, na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2348-9, a eficácia da expressão “Zona Franca de Manaus”, inserta no art. 14, § 2º, I, da MP 2037-24/2000, e restabelecida a equiparação prevista no art. 4º do DL n. 288/67, ficou assegurada isenção da contribuição para o Programa de Integração Social-PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social-COFINS em relação às vendas de mercadorias de origem nacional destinadas ao consumo e à industrialização na Zona Franca de Manaus, incluídas as que fazem empresas situadas na aludida Zona, embora área de livre comércio.

2- A exclusão de empresa situada na Zona Franca de Manaus do benefício fiscal em comento constitui discriminação inaceitável e viola o princípio da isonomia.

3- Apelação denegada.

4- Sentença confirmada⁴⁰.

39. ADI 2348-9-DF.

40. AC 2001.32.00.008110-3/AM, Rel. Des. Fed. Catão Alves, 7ª. Turma do TRF da 1ª. Região, e-DJF1 DE 11/04/2008, p. 289.

A resposta, portanto, é no sentido de que o regime de incidência monofásica ou tributação concentrada sobre operação considerada de exportação e desonerada por imposição da lei suprema até 2023, é irrelevante. Não há qualquer tributação, em razão de um ou outro regime⁴¹.

3.2. No caso, em sendo a adquirente órgão da Administração Pública Federal, Estadual ou Municipal estabelecido na ZFM, em razão da não incidência das contribuições sobre as receitas decorrentes do fornecimento de bens a tais entes também estarão desobrigadas de efetuar as retenções das ditas contribuições (PIS e COFINS) de que trata a Instrução Normativa 480/2004, cabendo nesta hipótese, apenas, a retenção do IRPJ e da CSLL?

A resposta é singela. Não poderão reter, tais entidades, essas contribuições sociais.

41. Todo o presente parecer é voltado exclusivamente à ZFM e não à Amazônia Legal. Lembro voto do Ministro Marco Aurélio neste sentido (ADIN 2348-9-DF), ao limitar a concessão no processo cautelar da medida assecuratória, à Zona Franca de Manaus e não a Amazônia Legal, disse: “Senhor Presidente, é oportuna a ponderação feita pelo Ministro Moreira Alves. Penso que o cerne da questão está no envolvimento, em si, da Zona Franca de Manaus. Ela é que mereceu o tratamento e a proteção constitucionais. No caso, cuida-se, também, da Amazônia Ocidental e, ai, de áreas que extravasam àquela alcançada pela Carta de 1988.

Reajusto o voto para limitar a concessão da liminar, fazendo-o no tocante à referência contida no inciso 1 do § 2º do artigo 14 da Medida Provisória no 2.037-24, de 23 de novembro de 2000, onde se lê “na Zona Franca de Manaus”. Diria que essa questão talvez seja a mais importante no caso concreto, porque, relativamente ao artigo 32, poderíamos, ainda, argumentar com o esvaziamento da Zona Franca de Manaus. Aqui, não. Aqui, realmente retira-se um benefício que, na forma ressaltada pelo Ministro Nelson Jobim, foi constitucionalizado em 1988.

Reajusto, portanto, o voto para limitar a concessão da liminar à Zona Franca de Manaus”.

O art. 1º da IN. 480/04 não pode prevalecer sobre operação considerada imune, a meu ver, pela constitucionalização do DL 288/67, ou isenta, no dizer de muitos magistrados, pois representa retenção indevida⁴².

Está o artigo 1º da referida IN 480/04 assim redigido:

Art. 1º Os órgãos da administração federal direta, as autarquias, as fundações federais, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e as demais entidades em que a União, direta ou indiretamente detenha a maioria do capital social sujeito a voto, e que recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi) reterão, na fonte, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e a Contribuição para o PIS/Pasep sobre os pagamentos que efetuarem às pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral, inclusive obras, observados os procedimentos previstos nesta Instrução Normativa.

À evidência, a regra não se aplica às operações desoneradas.

É de se lembrar que o § 2º do art. 14 da MP 2037/99, assim redigido:

42. Escrevi:

“O artigo 175 do CTN declara que a isenção corresponde à exclusão do crédito tributário com nascimento da obrigação correspondente. Na isenção, nasce, pois, a obrigação, sendo anulado o crédito, ou seja, o direito de a Fazenda receber o “quantum” da obrigação nascida. Na imunidade, não há nascimento da obrigação tributária e, por conseguinte, nem do crédito, que tem a mesma natureza daquela e a vedação ao poder de tributar é absoluta, razão pela qual a imunidade só pode ser concedida pela Constituição. A lei maior retira determinadas pessoas, relações ou situações do poder impositivo do Estado” (Comentários à Constituição do Brasil, 8º volume, Ed. Saraiva, 2ª. ed., 2000, p. 112/113).

§ 2º As isenções previstas no ‘caput’ e no parágrafo anterior não alcançam as receitas e vendas efetuadas:

I. a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio,

foi considerado inconstitucional⁴³.

O eminente juiz federal Cleberon José Rocha, fazendo menção à ADIN que sustentei pelo Governo do Amazonas, ao confirmar as desonerações do COFINS e PIS em quaisquer operações mercantis com a Zona Franca de Manaus, declara:

Ocorre que, por meio de decisão proferida na ADI-MC 2348/DF, o STF suspendeu a eficácia da expressão “na Zona Franca de Manaus”, constante do dispositivo acima, conforme se vê da transcrição que segue:

‘ZONA FRANCA DE MANAUS – PRESERVAÇÃO CONSTITUCIONAL.

Configuram-se a relevância e o risco de manter-se com plena eficácia o diploma atacado se este, por via direta ou indireta, implica a mitigação da norma inserta no artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta de 1988: 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, pela 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. Suspensão de dispositivos da Medida Provisória n. 2037-24, de novembro de 2000.

(ADI-MC 2348/DF, Rel. Ministro Marco Aurélio, DJ de 07/11/2003, p. 81) .

Embora a ADIN tenha sido extinta por perda de objeto, pela reedição da norma pelas Medidas Provisórias 1.858, 1.991, 2.037, 2.113 e 2.158-35/2001, prevalece o entendimento no sentido de que os valo-

43. ADI-MC 2348/DF.

res resultantes de exportações devem ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS e, por extensão, em razão do disposto Decreto-lei n. 288/67 e nos arts. 40 e 92 do ADCT da CF/88, às operações destinadas à Zona Franca de Manaus (grifos meus)⁴⁴.

A resposta, portanto, é que não poderão reter importâncias, a título de inexistente PIS/COFINS, em operações consideradas por farta jurisprudência (STF, STJ, TRF-1ª. Região e juízes federais) desoneradas - imune, ao meu ver, ou isentas, segundo outros.⁴⁵

3.3. Em tal hipótese, está correto o entendimento de que, se a adquirente é uma pessoa jurídica, ela não terá direito a crédito?

Tenho entendido que, nas isenções, os “créditos escriturais” poderiam ser aproveitados, pois o artigo 175 do CTN apenas exclui o “crédito tributário” e não a “obrigação tributária”. O STF, após ter acolhido a tese, recentemente, como atrás realcei, orientou-se, no concernente ao

44. Apelação Cível n. 2001.32.00.005580-0/AM.

45. O Ministro Joaquim Barbosa no AI 849.149-Amazonas não admitiu subida de recurso sob os seguintes argumentos:

“Sustenta-se, em síntese, a nulidade do acórdão que rejeitou os embargos de declaração, por violação dos arts. 5, XXXV e LV e 93, IX, da Constituição federal, e quanto ao mérito, a afronta aos arts. 40 e 92 do ADCT, mas para demonstrar essa afronta baseia sua tese em ampla legislação infraconstitucional (D.L. n. 288, MP. 2037, MP 2158, CTN e DL 291/67).

Inexiste a alegada ofensa aos arts .5º, XXXV e IV e 93, IX, da Constituição, pois o acórdão recorrido, ao julgar o recurso interposto, inequivocamente prestou jurisdição, tendo enfrentado as questões que lhe foram postas, em observância aos princípios do contraditório e da ampla defesa, e está devidamente fundamentado, ainda que com sua fundamentação não concorde a ora agravante.

Quanto à questão de fundo, o exame da tese ora levantada e a modificação do entendimento esposado pelo acórdão recorrido demandam necessariamente a análise e interpretação de legislação infraconstitucional, Dessa forma, eventual ofensa ao texto constitucional seria indireta ou reflexa, descabendo a interposição de recurso extraordinário.

Do exposto, nego seguimento ao agravo de instrumento”.

IPI, a não permitir direito a crédito de “obrigação tributária” anterior isenta, estando a matéria ainda colocada para reexame, em face de a matéria ter sido considerada de repercussão geral⁴⁶.

Minha inteligência decorre, não só do disposto no CTN, mas na inclusão, na CF, do impedimento deste crédito apenas para o ICMS, e não para os demais tributos, consagrando, pois, a tese de que a isenção não elide a obrigação tributária e gera direito a crédito escritural⁴⁷.

Curvo-me, entretanto, até eventual mudança, à orientação da Suprema Corte, de que a isenção – é este o entendimento para as desonera-

46. Escrevi:

“Resumindo o que foi dito sobre as quatro formas até o presente, tem-se que na imunidade não nasce nem obrigação tributária, nem o crédito correspondente, por força de vedação absoluta da Carta Magna ao poder de tributar. Na não-incidência não nasce nem obrigação tributária, nem o crédito respectivo, por força do não exercício da capacidade --ou na linguagem constitucional-- da competência, a que tem direito o Poder Tributante.

Na isenção nasce a obrigação tributária, mas não nasce o crédito tributário, em face de estímulo legal expresso. Na alíquota zero nascem a obrigação tributária e o crédito tributário, que ficam, todavia, reduzidos à expressão nenhuma.

Como se percebe, todas as 4 formas desonerativas implicam idêntica exclusão de ônus fiscal para o sujeito passivo da relação tributária, mas têm conformação jurídica distinta” (Direito Empresarial – Pareceres, 2ª. ed., Forense, 1986, p. 305).

47. Lembro que sobre o ICMS escrevi:

“A letra ‘a’ torna o ICMS para esta hipótese um imposto cumulativo. Com efeito, nascendo a obrigação tributária nas isenções, à evidência, a não-permissão de compensação do imposto incidente sobre as operações anteriores daquelas posteriores ou sobre a prestação de serviços torna o imposto cumulativo. Retrocede o sistema, voltando aos mecanismos das incidências plurifásicas anteriores à Emenda Constitucional n. 18/65.

É do conhecimento geral que há três formas clássicas de incidência. A multifásica, a monofásica e a não cumulativa. São técnicas de arrecadação e, por esta razão, não compõem o fato gerador das obrigações tributárias.

Excluir as isenções do princípio da não cumulatividade é, portanto, tornar para esta hipótese o ICMS um imposto cumulativo, salvo disposição em contrário de legislação ordinária.

Há a considerar ainda que o retrocesso no tratamento da matéria não ocorreu com a nova Constituição, mas vem da Emenda Constitucional n. 23/83, quando se cuidou, pela primeira vez, de retorno à cumulatividade” (Comentários à Constituição do Brasil, 6º volume, tomo I, Ed. Saraiva, 2ª.ed., 2001, p. 448 a 451).

ções da Zona Franca pelos magistrados — não geraria direito a crédito. Teria direito apenas a crédito, se a operação anterior fosse tributada.

A resposta, portanto, é positiva. Pela atual orientação da Suprema Corte não gera direito a crédito, embora ainda sem pacificação jurisprudencial.

3.4. Em razão da saída do bem não ser tributada, a empresa vendedora não poderá se creditar dos valores das contribuições incidentes nas aquisições dos insumos? Além disso, há algum outro crédito que não poderá ser tomado?

A resposta é, no sentido de que, se a aquisição de insumos for tributada, poderá, à evidência, creditar-se e manter o crédito, ainda que a saída do produto final seja desonerada.

A única vedação constitucional ocorre para o ICMS, conforme o inciso II, do § 2º, do artigo 155, da CF, cujo texto repito:

Art. 155

.....

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993)

.....

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

- a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
- b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;....⁴⁸.

48. André Mendes Moreira lembra que:

“O STF também assegurava o crédito do adquirente quando havia isenção do ICM. Para a Corte, a negativa do creditamento feriria não-cumulatividade tributária e, ademais, tornaria inócua a própria isenção concedida, pois o adquirente findaria pa-

Tenho para mim, entretanto, que qualquer aquisição de qualquer insumo para industrialização ou consumo na Zona Franca de Manaus está desonerada do PIS e COFINS, por força do art. 4º do DL 288/67 e 149 § 2º, inciso I, da CF. Não visualizo como possa haver aquisições com incidência, conforme a pergunta sugere, valendo tal resposta para a segunda parte da pergunta.

4. Com base nos julgados e no “animus” do legislador, está correto o entendimento no sentido de que na venda interna, a receita bruta auferida por pessoa jurídica, seja industrial ou comercial, estabelecida na ZFM, decorrente da revenda de bens, nacionais ou importados, a outra pessoa jurídica também estabelecida na ZFM ou, até mesmo, para pessoa física/consumidor final ou órgãos da Administração Pública Federal, Estadual ou Municipal estabelecidos na ZFM, não está sujeita à incidência do PIS/PASEP e da COFINS, independentemente do regime de apuração adotado pelo contribuinte?

A resposta é, rigorosamente, a mesma para a questão 3, ou seja, quaisquer que sejam os bens, nacionais ou importados, revendidos para empresas situadas na Zona Franca por outras empresas da ZFM, gozam do mesmo regime jurídico que os bens produzidos na ZFM, seja para pessoas jurídicas ou físicas⁴⁹.

gando imposto sobre o produto isento. Outrossim, sustentou o STF que a isenção presunha a efetiva incidência da norma de tributação, gerando imposto a pagar em um primeiro momento que, pela atuação da regra isencional, seria dispensado ‘a posteriori’. Com base nessa interpretação, a isenção equivaleria ao pagamento do imposto, eis que seria forma extintiva do crédito tributário. Por todas essas razões, não se poderia, em atenção à não-cumulatividade, negar-se o crédito de ICM ao adquirente de produtos isentos” (A não cumulatividade dos tributos, Ed. Noeses, 2010, p. 133).

49. Vera Carla Nelson de Oliveira Cruz esclarece:

“Assim, na esteira dessas considerações, podemos, finalmente, concluir que a intangibilidade da Zona Franca de Manaus:

Se a venda de mercadorias de fora da Zona Franca de Manaus para a Zona Franca de Manaus é desonerada, como admitir a tributação sobre a comercialização, dentro da própria Zona Franca, de produtos recebidos com desoneração e que podem ser “reexportados” sem ônus tributário?

Lembre-se que o art. 1º do DL 288/67 fala em centro industrial, comercial e agropecuário, estando assim redigido:

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 produtos⁵⁰.

I. transpõe o raio de atuação do legislador infraconstitucional, alcançando o constituinte derivado, assegurando o mínimo de estabilidade e segurança para a consolidação do modelo desenvolvimentista nela incorporado; e

II. impede, em homenagem aos princípios constitucionais da Igualdade e do Devido Processo Legal, a desigualdade arbitrária da região. magistralmente apontada no julgamento da ADI-MC nº 2.348 pelo eminente Ministro Marco Aurélio.

Nesse panorama, pois, a preservação jurídica da Zona Franca de Manaus se impõe como garantia institucional, não apenas em homenagem à estabilidade das relações constituídas no seu âmbito, mas, principalmente, como instrumento de superação da desigualdade desproporcional regional e de resguardo do Pacto Federativo Brasileiro” (Tributação na Zona Franca de Manaus – comemoração aos 40 anos da ZFM, ob. cit. p. 452).

50. Monique Cruz explicita:

“O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da medida cautelar na ADIN nº 2.348-9, suspendeu a eficácia da expressão “na Zona Franca de Manaus”, contida no inciso Ido § 2º do artigo 14 da MP nº 2.037-24, de 23.11.2000, que revogou a isenção relativa à Cofins e ao PIS sobre as receitas de vendas efetuadas à Zona Franca de Manaus.

Rogério Pires da Silva referindo-se à incidência das contribuições PIS e Cofins nas vendas destinadas à Zona Franca de Manaus, afirma que: ‘(...) nenhuma das duas contribuições sociais hoje incidentes sobre o faturamento das empresas — PIS (Lei Complementar nº 7/70 e Lei nº 9.715/98) e Cofins (Lei Complementar nº 70/91) — poderia incidir no faturamento decorrente das vendas para a Zona Franca de Manaus, eis que tais vendas são equiparadas à exportação para todos os efeitos fiscais. E não há dúvida de que a exportação está isenta daquelas contribuições — não obstante a legislação sempre

O respeitado juiz federal Vallisney de Souza Oliveira lembra que:

Assim, foi implantado um pólo de desenvolvimento na Amazônia, através do comércio de produtos importados e da implantação gradativa de um moderno parque industrial, com indústrias voltadas para atender não só à região, mas também e principalmente os grandes centros consumidores, que, sem os incentivos fiscais do DL n. 288/67, jamais seriam atraídas para a região diante das dificuldades de transportes e de outros obstáculos históricos, culturais e naturais.

A criação da Zona Franca de Manaus, que hoje representa 80% do PIB do Estado do Amazonas e cujo faturamento representa, em torno de 1.5% do PIB nacional, tornou a região mais competitiva, trazendo benefícios não só para a Capital, mas para o interior e para outros Estados da Região Norte.

Desse modo, tenho que o tratamento diferenciado dado pela MP n° 2158-35, ofende indiretamente a Constituição Federal, que tem por princípios a redução das disparidades entre as regiões do país e sociais, o desenvolvimento nacional e assegura a Zona Franca como área que goza de incentivos especiais (grifos meus)⁵¹.

Não se deve esquecer que a expressão “produtos importados” está vinculada ao art. 4º, que considera importação pela ZFM a compra de produtos nacionais, que são, portanto, “exportados” por empresas fora da ZFM, cuidando, inclusive, o artigo, de comércio e indústria.

A resposta, portanto, é que tais operações não estão sujeitas à incidência do PIS e COFINS, independente do regime de apuração.

tenha restringido indevidamente, em cada época, o quanto dispõe o art. 40 do ADCT e o comando do art. 4º do Decreto-lei n. 288/67. Em função disso, é juridicamente possível a recuperação, inclusive via compensação, do indébito recolhido aos cofres públicos a título de PIS e de COFINS sobre vendas a empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus” (*Tributação na Zona Franca de Manaus – comemoração aos 40 anos da ZFM*, ob. cit. p. 422/423).

51. Processo n. 20012.32.00005580-8.

4.1. É correto afirmar que este entendimento se estende para as operações realizadas com produtos que estão sujeitos a incidência monofásica ou tributação concentrada, tributados por alíquotas diferenciadas do PIS e da COFINS?

À luz da resposta dada à questão 4, é esta também igual à resposta dada à questão 3.1. Os argumentos lá apresentados estendem-se à resposta desta pergunta. Comércio e indústria estão beneficiados pelo regime jurídico da Zona Franca de Manaus. É a operação e não o regime do tributo (monofásico ou concentrado) que define a desoneração⁵².

Transcrevo trecho do voto do eminente Juiz Federal convocado Cleberon José Rocha:

Portanto, restou consignado no julgado embargado que “no benefício da exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS devem ser incluídos os valores resultantes de vendas de produtos por empresa localizada na Zona Franca de Manaus para outra da mesma localidade, sob pena de ofensa ao disposto no DL n. 288/67, dos arts. 40 e 92 do ADCT da CF/88, bem como ao princípio da isonomia (grifos meus)⁵³.

Fala em vendas realizadas pelas empresas (comércio) e não apenas em bens industriais produzidos na ZFM.

A resposta é, portanto, que as desonerações estendem-se para qualquer regime de apuração.

A operação (vendas) é que justifica a desoneração e não o regime jurídico do tributo desonerado.

52. Não discutirei aqui a tese levantada por Paulo Bergstron Bonilha de que os regimes jurídicos monofásicos, cumulativos ou não cumulativos são técnicas e não princípios (A técnica da não cumulatividade do ICMS, Ed. Resenha Tributária).

53. Embargos de Declaração na Ap. Cível de n. 2001.32.00.005580-0/AM.

4.2. No caso, em sendo a adquirente órgão da Administração Pública Federal, Estadual ou Municipal estabelecido na ZFM, em razão da não incidência das contribuições sobre as receitas decorrentes do fornecimento de bens a tais entes, elas também estarão desobrigadas de efetuar as retenções das ditas contribuições (PIS e COFINS) de que trata a Instrução Normativa 480/2004, cabendo nesta hipótese, apenas a retenção do IRPJ e da CSLL?

A resposta é idêntica à que foi dada para o quesito 3.2. Se a operação é desonerada, não há por que reter o tributo na fonte.

É ampla a jurisprudência, embora também abrangente de outros aspectos abordados neste parecer⁵⁴.

Não pode haver, pois, a retenção pretendida.

4.3. Em tal hipótese, está correto o entendimento de que, se a adquirente é uma pessoa jurídica, ela não terá direito a crédito?

Como na resposta à pergunta 3.3., é a resposta dada a este quesito. Isenta, a operação – embora pessoalmente entenda que a obrigação tributária é somente de exclusão de crédito (art. 175 do CTN) – não gera

54. TRF/2: AMS: 2003.51.01.002645-8/RJ (Rel. Des. Fed. Luiz Antônio Soares, 4ª. Turma Especializada do TRF da 2ª. Região, DJ de 28/04/2008, p. 163);

- TRF/3: AMS 2006.61.02.001989-3/SP (Rel. Juíza Eliana Marcelo, Turma Suplementar da 2ª. Seção do TRF da 3ª. Região, DJ de 25/06/2008);

- TRF/4: MAS 2005.72.05.004430-1/SC (Rel. Juíza Taís Schilling Ferraz, 1ª. Turma do TRF da 4ª. Região, DJ de 11/12/2004);

- TRF/5: AMS 2002.83.00.01561-9/PE (Rel. Des. Federal Paulo Machado Cordeiro, Quarta Turma do TRF da 5ª. Região, DJ de 13/02/2008, p. 49).

direito a crédito, na inteligência da Suprema Corte, embora ainda sujeita a reexame ou repercussão geral⁵⁵.

4.4. Em razão da saída do bem não ser tributada, a empresa vendedora não poderá se creditar dos valores das contribuições incidentes nas aquisições dos insumos? Além disso, há algum outro crédito que não poderá ser tomado?

Resposta rigorosamente idêntica à 3.3., vale dizer, insumos tributados geram direito a crédito, mesmo nas saídas de produtos finais isentas; isentos não, à luz da ainda não pacificada jurisprudência do STF. Todo o problema reside em saber que tipo de insumos seriam tributados. Na minha inteligência da amplidão do art. 1º, aplicável a todas as operações da Zona Franca, do art. 4º do DL 288/67 que cuida das equiparações à exportações desoneradas, do art. 139 § 2º, inc. I da CF, que exclui qualquer incidência da COFINS e do PIS, cuja natureza jurídica é de contribuição social, não vislumbro a possibilidade de insumos tributados. Todos eles destinados para produção e ou revenda na ZFM para dentro ou para

55. Misabel Derzi lembra que:

“Alcides Jorge Costa cita Berliri para explicar que a existência de isenção ou não incidência provoca efeitos cumulativos, em especial quando ela se dá em fase intercalar: ‘Diz Berliri que a existência de isenções e a não utilização dos créditos proporcionais ao valor das mercadorias isentas, bem como a aplicação da regra ‘pro rata’ às deduções financeiras ocasiona efeitos cumulativos”.

A melhor doutrina e a jurisprudência uniforme, em respeito ao princípio da não cumulatividade, reconheceram o direito à dedução de uma quantia igual ao imposto que seria devido se não fosse a isenção ou a imunidade.

São vários os limites à recuperação dos tributos não cumulativos, a saber, não se aplicam as regras de recuperação ao IPI, por ausência de autorização expressa no texto da Constituição da República. Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal vem até mesmo admitindo a concessão de crédito presumido, quando a operação anterior, sendo isenta, é seguida de uma operação tributada” (grifos do autor) (*Tratado de Direito Tributário*, coordenação minha com Carlos Valder do Nascimento e Rogério Gandra Martins, Ed. Saraiva, 2011, p. 373/374).

fora da região, são desonerados. A meu ver, assim também entendem os Tribunais citados⁵⁶.

Transcrevo, neste sentido, ou seja, da não tributação, decisão na Ação Ordinária/Tributária, do eminente Juiz Federal Vallisney de Souza Oliveira, em caso de empresa que obteve

receitas relativas ao fornecimento de insumos que fabrica na Zona Franca de Manaus para fabricante de bens finais também instalado na Zona Franca

que decidiu:

Ressalte-se que a ampliação da isenção de PIS e COFINS à Autora, que compete em desigualdade com as indústrias localizadas no resto do território nacional que fabricam os mesmos produtos e exportam-nos à ZFM, não representa violação ao art. 150 § 6º da Constituição Federal, que condiciona a instituição de isenções de tributos ao princípio da legalidade, e nem ao Código Tributário Nacional, que no art. 111, II, prevê expressamente que, nos casos de isenção, deve ser aplicada interpretação restritiva, já que, reconhecidamente, a operação inversa, a sua exclusão, é que ofende a Constituição da República e seus princípios.

Por tais fundamentos, JULGO PROCEDENTE o pedido de declaração de inexigibilidade das contribuições do PIS/COFINS sobre as receitas relativas ao fornecimento dos insumos que fabrica a Autora MICROSERVICE TECNOLOGIA DIGITAL DA AMAZÔNIA LTDA na Zona Franca de Manaus, para fabricante de bens finais também instalados na Zona Franca (grifos meus)⁵⁷.

De insumos tratou. De insumos desonerados.

A resposta, portanto, é idêntica àquela dada à questão 3.4.

56. Todas as decisões elencadas neste parecer sinalizam na mesma linha.

57. Processo n. 20012.32.00.005580-0.

Tributada, pode-se creditar. Isenta, não⁵⁸.

5. Com base nos julgados e no “animus” do legislador, assim como ao considerarmos os objetivos que nortearam a criação da ZFM na década de 60, e nos determos na premissa que o desenvolvimento de uma região se dá não apenas com atividades de industrialização e comércio, mas que a prestação de serviços também é parte da cadeia produtiva de um Estado, está correto o entendimento de que as receitas auferidas pelo prestador de serviços estabelecido na ZFM, oriundas da prestação de serviços para uma empresa localizada na ZFM, não estão sujeitas à incidência do PIS/PASEP e da COFINS?

5.1. A desoneração acima citada também se aplica às receitas de prestações de serviços à pessoa física e/ou órgãos da Administração Pública Federal, Estadual ou Municipal estabelecidos na ZFM?

5.2. No caso, se o tomador de serviço for órgão da Administração Pública Federal, Estadual ou Municipal estabelecido na ZFM, em razão da não incidência das contribuições sobre as receitas decorrentes do fornecimento de serviços a tais entes, eles também estarão desobrigados de efetuar as retenções das ditas contribuições (PIS e COFINS) de que trata a Instrução Normativa 480/2004, cabendo nesta hipótese, apenas, a retenção do IRPJ e da CSLL?

5.3. Está correto o entendimento de que, se a adquirente é uma pessoa jurídica, ela não terá direito a crédito? Em razão da saída do serviço não ser tributada, a empresa vendedora não poderá se creditar dos valores das contribuições incidentes nas aquisições dos insumos necessários à prestação dos serviços? Além disso, há algum outro crédito que não poderá ser tomado?”

58. Reitero que, a pedido do Ministro Marco Aurélio de Mello, como transcrito no início deste parecer, o crédito ou não em isenções, está com decisão pelo STF de ser matéria sujeita a repercussão geral para ser definitivamente julgada pelo STF.

As questões vinculadas ao bloco n. 5 merecem consideração paralela. Todas as decisões judiciais elencadas até o presente dizem respeito ao consumo, industrialização e agropecuária que estão expressamente nomeados no texto do DL 288/67, constitucionalizado pelo art. 40 do ADCT como de duração prorrogada pelo art. 92 do mesmo ato.

Não há referência expressa à prestação de serviços⁵⁹.

Ocorre que, na ADI 2348-0 do Distrito Federal, em que meu escritório representou o Governo do Amazonas, contestamos a exclusão da ZFM dos benefícios da MP 2037-24/2000, cujo artigo 14 em seu § 2º, inciso I, assim determinava:

§ 2º As isenções previstas no ‘caput’ e no parágrafo anterior não alcançam as receitas e vendas efetuadas:

I - a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio; (...).

Ora, este próprio Decreto no inciso III ofertava benefícios de prestação de serviços a pessoas físicas ou jurídicas residentes no exterior, estando assim redigido:

59. A IN 404/04 considera serviços prestados por pessoa jurídica como insumos:

“A Instrução Normativa SRF nº 404/04 reafirmou o conceito de insumos, em seu artigo 8º, inciso I, alíneas b e b1:

‘Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

1. das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º;

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b 1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;

ou

b. 2) na prestação de serviços;

[...] (grifos meus)” (Tributação na Zona Franca de Manaus – comemoração aos 40 anos da ZFM, ob. cit. p. 199).

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1o de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

.....;

III - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;
... (grifos meus)⁶⁰.

Na referida ADIN, todavia, foi considerada inconstitucional a limitação do § 2º do art. 14, inc. I, no concernente a ZFM, estabelecendo, portanto, que também prestação de serviços poderia ser beneficiada por incentivos.

Está assim concluído o acórdão, que reitero:

Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por unanimidade, após o Senhor Ministro Marco Aurélio (Relator) ter reajustado a extensão de seu voto, limitando-o à Zona Franca de Manaus, deferiu a cautelar com eficácia ‘ex nunc’, quanto ao inciso I do § 2º do artigo 14 da Medida Provisória n 2.037-24, de 23 de novembro de 2000, para suspender a eficácia da expressão “na Zona Franca de Manaus”. Votou o Presidente. O Ministro-Relator, na seqüência dos trabalhos, chamou o processo à ordem, propondo complementação do julgamento. Deliberou o Tribunal, por unanimidade, conceder a liminar para, sem redução de texto, suspender a eficácia do artigo 51 da Medida Provisória n 2.037-24, de 23 de novembro de 2000, relativamente ao inciso I do § 2º do artigo 14 quanto à expressão “na Zona Franca de Manaus”. O Senhor Ministro Carlos Velloso (Presidente) não votou nesta proposição de complementação do julgamento em virtude de sua saída ocasional. Plenário, 7.12.2000 (grifos meus)⁶¹.

60. ADIN 2348-0-DF.

61. ADIN 2348-0-DF.

Vale dizer, embora de forma indireta, admitiu que também prestação de serviços goza de estímulos assegurados pelo art. 40 do ADCT. Veja-se a redação da ementa do referido acórdão:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE N. 2.348-9
DISTRITO FEDERAL
RELATOR : MIN. MARCO AURÉLIO
REQUERENTE: GOVERNADOR DO ESTADO DO AMAZONAS
ADVOGADO PGE-AM - JORGE HENRIQUE DE FREITAS PINHO
ADVOGADO: IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
REQUERIDO: PRESIDENTE DA REPÚBLICA
ZONA FRANCA DE MANAUS - PRESERVAÇÃO CONSTITUCIONAL.

Configuram-se a relevância e o risco de manter-se com plena eficácia o diploma atacado se este, por via direta ou indireta, implica a mitigação da norma inserta no artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta de 1988:

‘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’.

Suspensão de dispositivos da Medida Provisória n 2.037-24, de novembro de 2000⁶².

Isto me leva, na busca do espírito do legislador, a entender que também a prestação de serviços é objeto de proteção do artigo 40 do ADCT, como consequência da própria evolução da economia, que passou a privi-

62. STF, COORD. DE ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIA, 07/12/2000, D.J. 07.11.2003, TRIBUNAL PLENO, EMENTÁRIO N° 2131 -2.

legiar, no correr das décadas de 60 até o presente, a prestação de serviços como fator de desenvolvimento de relevância indiscutível.

Na própria informática, hoje ganharam idêntica importância tanto a produção material do bem (hard) como a dos programas aplicados (soft), o que vale dizer comércio, indústria, agropecuária e prestação de serviços confundem-se no mesmo tratamento⁶³.

Por outro lado, entendo que a constitucionalização das isenções do DL 288/67 implicou transformá-las em imunidades, visto que as desonerações constitucionais são imunidades e não isenções.

Isto me leva, pois, a concluir, como, de resto, o faz o STF na ADIN n. 2348, que a interpretação aplicável não pode ser aquela restritiva do art. 111 do CTN⁶⁴, mas a mais abrangente, que busca o espírito do constituinte próprio das imunidades, de rigor, autênticas vedações absolutas ao poder de tributar. Não é uma renúncia fiscal, mas uma proibição ao poder de tributar.

Leia-se neste sentido o gráfico Acórdão do STF no REO 80.603-SP, do qual destaco o trecho relatado pelo Ministro Thompson Flores:

Papel de imprensa — ato inexistente — interpretação literal.

No são as dimensões (variáveis segundo o método industrial adotado) que caracterizam o papel para impressão. Ao contrário da isen-

63. Neste sentido, leia-se parecer meu intitulado PERMISSÃO DE USO DE DIREITOS AUTORAIS SÃO SERVIÇOS CONSIDERADOS COMO INSUMOS, QUE QUANDO TRIBUTADOS GERAM DIREITO A CRÉDITO NO REGIME JURÍDICO DO PIS/COFINS – DISCIPLINA CONSTITUCIONAL PARA AS EMPRESAS SITUADAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS – PARECER (Tributação na Zona Franca de Manaus – comemoração aos 40 anos da ZFM, ob. cit. p. 177).

64. Está o artigo 111 do CTN assim redigido:

“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.”

ção tributária, cujas regras se interpretam literalmente, a imunidade tributária admite ampla inteligência (os grifos são nossos)⁶⁵.

Assim sendo, parece-me defensável, embora tese nova perante os Tribunais, que o espírito do art. 40 do ADCT abranja também a prestação de serviços.

Por esta linha de raciocínio, entendo que as respostas que dei às questões 3 e 4 e subquestões aplicam-se, por inteiro, à prestação de serviços; de tal maneira, para a questão 5, considero não sujeitas à incidência do PIS/COFINS tais prestações; para a questão 5.1 aplica-se a desoneração à prestação realizada a pessoas físicas ou jurídicas situadas na ZFM; para a questão 5.2 não é devida a retenção do PIS/COFINS; e para questão 5.3 não haverá direito a crédito, se a prestação já vier desonerada e haverá se não vier.

Feitas tais considerações, concludo, sugerindo, todavia, que a consulente, para fazer valer as teses aqui expostas, procure amparo judicial, lembrando-se de que, concernente à prestação de serviços, a interpretação decorre do sistema de incentivos da ZFM e não de texto expresso, muito embora com o respaldo indireto da ADI 2348-DF. Neste caso, mais se demonstra imprescindível a tutela judicial.

Salvo melhor juízo, é a minha opinião sobre as questões formuladas.

S.M.J.

65. DJU de 24/05/79, p. 4090.