

ISENÇÃO DE PIS E COFINS NAS VENDAS À ZONA FRANCA DE MANAUS - ZFM

Emanoel Tavares Costa Júnior¹

Resumo

O nosso estudo buscou interpretar a legislação tributária em consonância com o Poder Constituinte, mostrando que as vendas realizadas para as empresas sediadas na Zona Franca de Manaus estão isentas das contribuições PIS e COFINS, desonerando em 3,65% as citadas operações. Essa isenção se deve à equiparação dos benefícios concedidos à exportação para a ZFM, nos termos do artigo 4º. do decreto-lei 288/67. Assim, considerando que as leis que tratam do PIS e da COFINS isentaram as exportações, o mesmo benefício deve ser estendido à ZFM. Essa situação de equiparação deve ser mantida pelo prazo de 25 anos da promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, obedecendo ao artigo 40 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT. Em resumo, devemos respeitar a vontade do Poder Constituinte que manteve a ZFM com o *status* de área de exportação, sendo por isso inconstitucionais quaisquer dispositivos existentes que afrontem essa equiparação.

Palavras-chave

Isenção, Zona Franca de Manaus, PIS, COFINS, Área de Exportação, Tributo, Incentivo Fiscal.

Abstract

In our study we aimed to interpret the legislation tax in accord with the Constituent Power, showing that sales carried through for the companies headquartered in the ZFM (Free Trade Zone of Manaus) is exempt of contributions PIS and COFINS, degenerating in 3,65% the cited operations. This exemption is a must to the equalization of the benefits granted to the exportation for the ZFM, in the terms of the article 4º of Decree 288/67. Thus, considering that the laws that deal with PIS and COFINS exempted the exportations, the same benefit must be extended to the ZFM. This situation of equalization must be kept by the stated period of 25 years of the promulgation of the Constitution of the Federative Republic of Brazil of 1988, obeying article 40 of the Acts of Transitory Disposals Constitutional - ADCT. In summary, we must respect the will of the Constituent Power that kept the ZFM with the *status* of exportation area, being therefore unconstitutional any existing devices that confront this equalization.

Key-words

Exemption, Free Trade Zone of Manaus, PIS, COFINS, Area of exportation, Tax, Fiscal benefits (incentives).

¹ Advogado, Mestre em Direito pelo UNIVEM – Centro Universitário Eurípides de Marília.

Foi noticiado na mídia especializada em direito tributário que, a partir da decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal - STF - que julgou a Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADIN - n.º 2.348-9, deferindo medida liminar para afastar o inciso I, do § 2º, do artigo 14 da MP n.º 2.037-24, de 23/11/00, as vendas à Zona Franca de Manaus estariam isentas de PIS e COFINS.

A Corte Suprema afastou o inciso I, do § 2º, do artigo 14 da MP n.º 2.037-24 que afirmava:

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

omissis

II – da exportação de mercadorias para o exterior;

omissis

1º - São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput.

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

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

omissis”

Como visto, a Medida Provisória concedeu isenção de PIS e COFINS as vendas **ao mercado exterior**.

Mas com relação as vendas à Zona Franca de Manaus, o inciso I, do § 2º, do artigo 14 da Medida Provisória expressamente excluiu o incentivo fiscal.

Contudo, por força do decreto-lei n.º 288, de 28-02-67, as vendas à ZFM são equiparadas a exportação:

“Artigo 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 um exportação brasileiro para o exterior.”

Esse incentivo fiscal não pode ser revogado durante 25 anos da promulgação da Constituição de 1988, conforme o artigo 40 do A.D.C.T.:

“Artigo 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.”.

Não há dúvida que a Constituição expressamente recepcionou o artigo 4º do decreto-lei n.º 288/67. Inclusive, a recepção do citado decreto-lei n.º 288/67 pela Constituição de 1988 foi reconhecida pelo Governo Federal que alterou diversos de seus artigos através das leis n.º 8.387/91 e 10.176/2001.

Ora, se a Constituição manteve a equiparação do decreto-lei n.º 288/67 por pelo menos 25 anos da sua promulgação, TODOS os dispositivos legais que dispuseram e dispuserem contrariamente, neste período, são INCONSTITUCIONAIS.

Foi exatamente nesse sentido a decisão do STF. A Suprema Corte ainda fundamentou sua decisão em inúmeros artigos da Constituição que tratam da obrigação da União com o desenvolvimento regional da Zona Franca de Manaus: artigo 43, § 2º, III; artigo 150, § 6º; artigo 150, inciso II; artigo 151, inciso I; artigo 165, §§ 6º e 7º; artigo 167, inciso I; artigo 170, inciso VII, e, por fim, o artigo 218, §§ 3º e 4º.

Não resta dúvida que a isenção tratada na Medida Provisória n.º 2.037-24 alcança as vendas à Zona Franca de Manaus, pois o inciso I, do § 2º, do artigo 14, é manifestamente inconstitucional, contrariando o artigo 40 do A.D.C.T. que recepcionou o decreto-lei n.º 288/67.

Afastada aquela inconstitucionalidade, a equiparação entre exportação e Zona Franca de Manaus continua em vigor, havendo isenção de COFINS e PIS para **uma** automaticamente vale para a **outra**, pelo menos durante 25 anos da promulgação da Carta de 1988.

Corroborando esse entendimento, Ives Gandra da Silva Martins¹ afirma que:

“Em diversos estudos, que elaborei sobre

o tema, inclusive hospedados por interpretação pretoriana máxima, examinei a questão dos incentivos fiscais, deixando claro que todos aqueles estímulos de natureza tributária concedidos pelo DL 288/67 ou em consonância com esse diploma estão assegurados, constitucionalmente, até o ano 2013, por força do art. 40 do ADCT.”.

Resta sabermos se essa isenção é nova, isto é, a partir da decisão do STF na ADIN n.º 2.348-9, ou se as vendas para a Zona Franca de Manaus sempre estiveram isentas de PIS e COFINS.

Para respondermos essa dúvida se faz necessário um retrocesso no histórico legislativo dos citados tributos, vale dizer, do PIS e da COFINS e da própria criação da Zona Franca de Manaus, bem como da intenção do legislador ordinário e constitucional ao promoverem a equiparação com a exportação.

Em cuidadoso parecer publicado na Revista de Direito Tributário², GERALDO ATALIBA e CLÉBER GIARDINO, lembraram que o clima político que levou a criação da Zona Franca de Manaus, era a formação de um pólo de desenvolvimento, possibilitando o homem se fixar sem destruir o ambiente, estabelecendo a ocupação do território por medida de segurança nacional.

Seguindo as palavras de Ataliba e Giardino na obra supra citada, o “regime jurídico dos intercâmbios econômicos com a Zona Franca de Manaus é diverso, radicalmente diferente do normal, aplicável às atividades econômicas realizadas em ou com outras partes do País. Suas idéias motrizes, especialmente em matéria tributária, são o incentivo, o estímulo e a indução ao desenvolvimento de atividades condcentes a tais resultados”.

Esse espírito de tratamento diferenciado à ZONA FRANCA DE MANAUS, como interesse de segurança nacional, logo de todos os cidadãos brasileiros, dos Estados e da União, levou a edição do artigo 4º do decreto-lei n.º 288/67, acima reproduzido. *A intentio legislatoris* foi a equiparação de remessa de mercadorias para a Zona Franca de Manaus e a remessa de mercadorias para o estrangeiro.

Vejamos, agora, a legislação das contribuições em comento:

COFINS –Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

Criada pela lei complementar n.º 70, de 30 de dezembro de 1991, previa no artigo 7º: **É ainda isenta da contribuição a venda de mercadorias ou serviços, destinados ao exterior**, nas condições estabelecidas pelo Poder Executivo.

O Poder Executivo regulamentou o artigo 7º da LC 70/91 através do decreto n.º 1.030, de 29 de dezembro de 1993:

Artigo 1º - Na determinação da base de cálculo da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), instituída pelo artigo 1º da Lei Complementar n.º 70, de 30 de dezembro de 1991, **serão excluídas as receitas decorrentes da exportação de mercadorias ou serviços**, assim entendidas:

I – **vendas de mercadorias ou serviços para o exterior**, realizadas diretamente pelo exportador;

II -

III -

Parágrafo único. A exclusão de que trata este artigo não alcança as vendas efetuadas:

a) a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em Área de Livre Comércio;

b)

c)

d)

Em 1996, o artigo 7º da LC n.º 70/91 foi alterado pela Lei Complementar n.º 85, de 15 de fevereiro de 1996:

Artigo 7º **São também isentas da contribuição as receitas decorrentes:**

I – vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador;

II – de vendas realizadas por intermédio de cooperativas, consórcios ou entidades semelhantes;

III – de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras, nos termos do Decreto-lei n.º 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior

IV -

V -

VI – das demais vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, nas condições estabelecidas pelo Poder Executivo.

Como observado, desde a instituição da COFINS foram **isentas as vendas ao mercado exterior** e, ao mesmo tempo, **foram excluídas da isenção as vendas às empresas na Zona Franca de Manaus**.

PIS – Programa de Integração Social

Criada pela lei complementar 7/70, a contribuição ao Programa de Integração Social foi alterada inúmeras vezes durante sua existência. Contudo, ao que interessa neste estudo, temos a lei n.º 7.714, de 29 de dezembro de 1988, que tratou da isenção:

Artigo 5º Para efeito de cálculo da contribuição para o Programa de Formação do Servidor Público – PASEP e par ao Programa de Integração Social – PIS, de que trata o Decreto-Lei n.º 2.445, de 29 de junho de 1988, **o valor da receita de exportação de produtos manufaturados nacionais poderá ser excluído da receita operacional bruta**.

Em 1994, a Medida Provisória n.º 622, de 22 de setembro de 1994 convertida na Lei n.º 9.004, de 16 de março de 1995, alterou o artigo 5º da Lei n.º 7.714/88:

Artigo 5º Para efeito de determinação da base de cálculo das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), instituídas pelas Leis Complementares n.º 7, de 7 de setembro de 1970, e 8, de 3 de dezembro

de 1970, respectivamente, **o valor da receita de exportação de mercadorias nacionais poderá ser excluído da receita operacional bruta**.

1º Serão consideradas exportadas, para efeito no *caput* deste artigo, as mercadorias vendidas a empresa comercial exportadora, de que trata o art. 1º do Decreto-Lei n.º 1.248, de 29 de novembro de 1972.

2º **A exclusão prevista neste artigo não alcança as vendas efetuadas:**

- a) **a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus**, na Amazônia Ocidental ou em Área de Livre Comércio;
- b) a empresa estabelecida em Zona de Processamento de Exportação;
- c) a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados a exportação, ao amparo do art. 3º da Lei n.º 8.404, de 8 de janeiro de 1992;
- d) no mercado interno, às quais sejam atribuídos incentivos concedidos à exportação.”

Tal como na COFINS, concluímos, logo, que desde 1988 há **isenção de PIS nas vendas ao mercado exterior** e, a partir de 1994, **foram excluídas da isenção as vendas às empresas na Zona Franca de Manaus**.

Se tanto no PIS como na COFINS foram isentas as vendas ao mercado exterior e, ao mesmo tempo, foram excluídas essas isenções à Zona Franca de Manaus, logo concluímos que o próprio Governo Federal reconhece que há equiparação para fins de incentivo fiscal entre exportação e Zona Franca de Manaus. Daí expressamente revogar esta equiparação em inúmeras oportunidades.

Entretanto, por força do artigo 40 da A.D.C.T. não poderia haver exclusão da isenção nas vendas para às empresas sediadas na Zona Franca de Manaus.

Resta demonstrado pela interpretação legislativa que as receitas provenientes das vendas para a Zona Franca de Manaus estão isentas de PIS e COFINS desde quando foi concedido esse incentivo fiscal à exportação. Isto é, do PIS desde outubro de 1994 e da Cofins desde abril de 1992.

Os contribuintes que recolheram indevidamente esses tributos no caso citado, possu-

em direito de pleitearem a restituição desse indébito, atualizado pela UFIR expurgada até dezembro de 1995 e pela Taxa Selic a partir de janeiro de 1996, ou pleitearem a compensação desse crédito com o que devem recolher de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal.

De qualquer forma, os contribuintes não estão obrigados a recolherem PIS e COFINS sobre as receitas das vendas que realizam às empresas sediadas na Zona Franca de Manaus.

Concluimos que o empresário deve ter quase sempre a seu lado um especialista em leis que lhe ajude na interpretação da legislação tributária. O normal seria que a legislação pudesse ser observada e compreendida por qualquer ci-

dadão brasileiro. No entanto, por sorte o sistema fornece elementos capazes de garantir direitos legítimos através do Poder Judiciário.

Notas

¹ “Inteligência do art. 40 do ADCT – Impossibilidade de Restrições aos Incentivos Constitucionalizados em 1988 – Opinião Legal”, *Doutrina Adcoas*, ano 2001.

² “Isenção para Vendas para a ZFM – Finsocial e Imposto sobre Transportes”, *Revista de Direito Tributário* n.º 41. São Paulo, RT, p. 207.