

IX ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - FMU - São Paulo

Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Ednilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

Comunicação:

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

Educação Jurídica

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - PR

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - SP

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - MS

Eventos:

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Comissão Especial

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UFRJ - RJ

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - PB

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - MG

Prof. Dr. Rogério Borba - UNIFACVEST - SC

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Jonathan Barros Vita; Alexandre Naoki Nishioka; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2026.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5274-597-2

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Constituição, Processo e Justiça Social: o papel da jurisdição constitucional na efetivação de direitos

2. Direito tributário. 3. Financeiro. IX Encontro Virtual do CONPEDI (2: 2026: Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



IX ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

O IX Encontro Virtual do CONPEDI foi realizado entre os dias 22 a 26 de junho de 2026 e teve como temática central “Constituição, processo e justiça social: o papel da jurisdição constitucional na efetivação de direitos”.

No plano das diversas atividades acadêmicas ocorridas neste encontro, destacam-se, além das palestras e oficinas, os grupos de trabalho temáticos, os quais representam um locus de interação entre pesquisadores que apresentam as suas pesquisas temáticas, seguindo-se de debates.

Especificamente, para operacionalizar tal modelo, os coordenadores dos GTs são os responsáveis pela organização dos trabalhos em blocos temáticos, dando coerência à produção e estabelecendo um fio condutor para organizar os debates em subtemas.

No caso concreto, assim aconteceu com o GT Direito Tributário e Financeiro I, o qual ocorreu no dia 24 de junho de 2026 das 14h00 às 17h30 e foi coordenado pelos professores Jonathan Barros Vita, Alexandre Naoki Nishioka e Raymundo Juliano Feitosa.

O referido GT foi palco de profícuas discussões decorrentes dos trabalhos apresentados, os quais são publicados na presente obra, a qual foi organizada seguindo alguns blocos temáticos específicos, que compreenderam os 14 artigos submetidos ao GT, cujos temas são citados abaixo:

Bloco 01: FEDERALISMO, NEUTRALIDADE E REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES

3. O Princípio da Neutralidade Fiscal no Âmbito da CBS e do IBS (Alexandre Carneiro Rios Macedo; Paulo Roberto Lyrio Pimenta)

4. O Impacto da Regressividade Fiscal sobre a Justiça Fiscal e o Papel do Cashback na Reforma Tributária (Fernando Valença De Queiroz; Odisséia Aparecida Paludo Fontana)

5. Reforma Tributária do Consumo como Política Pública: Efeitos sobre Justiça Fiscal e Redução de Desigualdades (Fabiana Curty Herculano; Juliana de Souza Barros; Maria Eduarda Dos Santos Miranda)

Bloco 02: IMUNIDADES, ISENÇÕES, SELETIVIDADE E SUSTENTABILIDADE

6. Fundamentos Constitucionais dos Benefícios Fiscais às Pessoas com Deficiência sob a Perspectiva da Justiça Social (Liane Francisca Hüning Pazinato; Vitoria de Azevedo Vitorino)

7. A Imunidade Tributária Religiosa como Garantia Fundamental e a Tributação das Remessas Transfronteiriças para Fins Religiosos (Marcus Abraham; Vítor Pimentel Pereira)

8. Imposto Seletivo na Reforma Tributária como Instrumento de Indução Comportamental e seus Limites Diante da Arrecadação Estatal (Júlia Tamara Becker Taparello; Luciane Aparecida Filipini Stobe)

9. A Tributação do Consumo e a Sustentabilidade Ambiental à partir da Reforma Tributária (EC 132/2023) (Liane Francisca Hüning Pazinato; Vinicius Ruas Duarte)

10. O CADE e as Isenções Tributárias para Promoção da Proteção Ambiental (Manuela Saker Moraes; Livio Augusto de Carvalho Santos)

12. Novo Desenho Normativo do Imposto sobre Doações e Heranças (ITCMD): Das Alterações Introduzidas pela LC nº 227/2026 (Paulo Roberto Lyrio Pimenta; Thiana De Souza Cairo Tunes)

13. Exigibilidade das Contribuições do PIS/COFINS-Importação nas Operações com Países Signatários do GATT na Zona Franca de Manaus: Análise do Tema Repetitivo 1244 do STJ (Reginaldo Felix Nascimento; Lorena De Almeida Nunes)

14. O Aperfeiçoamento do Sistema Tributário Brasileiro: Da Litigiosidade à Cooperação (Luís Cesar Souza De Queiroz; Magno De Aguiar Maranhao Junior)

Tendo como pano de fundo os supracitados artigos, a teoria e a prática se encontram nas diversas dimensões do direito tributário e financeiro, perfazendo uma publicação que se imagina que será de grande valia, dada a qualidade dos artigos e da profundidade das pesquisas apresentadas por diversos e eminentes pesquisadores dos mais variados estados e instituições brasileiras.

Esse é o contexto que permite a promoção e o incentivo da cultura jurídica no Brasil, consolidando o CONPEDI, cada vez mais, como um importante espaço para discussão e apresentação das pesquisas desenvolvidas nos ambientes acadêmicos da graduação e pós-graduação em direito.

Finalmente, deixa-se um desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país.

Prof. Dr. Jonathan Barros Vita – Unimar

**EXIGIBILIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES DO PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO NAS
OPERAÇÕES COM PAÍSES SIGNATÁRIOS DO GATT NA ZONA FRANCA DE
MANAUS: ANÁLISE DO TEMA REPETITIVO 1244 DO STJ**

**ENFORCEABILITY OF PIS/COFINS-IMPORTATION CONTRIBUTIONS IN
TRANSACTIONS WITH GATT SIGNATORY COUNTRIES IN THE MANAUS
FREE TRADE ZONE: ANALYSIS OF STJ REPETITIVE THEME 1244**

Reginaldo Felix Nascimento ¹
Heron José de Santana Gordilho ²
Lorena De Almeida Nunes ³

Resumo

Este artigo analisa a tributação do PIS/COFINS-Importação na Zona Franca de Manaus (ZFM) sob a perspectiva do Tema Repetitivo 1244 do STJ, discutindo o conflito entre princípios constitucionais, o GATT e jurisprudência. A pesquisa demonstra que essa interpretação desconsidera condenações da OMC por discriminação fiscal (casos DS472/DS497), a natureza imunizante do art. 40 do ADCT, distinta de simples isenção, e interpreta equivocadamente a jurisprudência do STF. A reforma tributária (LC 214/2025), ao substituir essas contribuições pela CBS sem reconhecer expressamente a imunidade, mantém a tensão discutida no texto, exigindo-se uma revisão jurisprudencial que harmonize a ZFM com a função constitucional e com as obrigações perante os países signatários do GATT.

Palavras-chave: Zona franca de manaus (zfm), Pis/cofins-importação, Imunidade tributária, Gatt

Abstract/Resumen/Résumé

This article analyzes the taxation of PIS/COFINS-Importation in the Manaus Free Trade Zone (ZFM) from the perspective of STJ Repetitive Theme 1244, discussing the conflict between constitutional principles, the GATT, and jurisprudence. The research demonstrates that this interpretation disregards WTO rulings on tax discrimination (cases DS472/DS497), the immunizing nature of Article 40 of the ADCT (Transitional Constitutional Provisions

with the CBS (Contribution on Goods and Services) without expressly recognizing immunity, maintains the tension discussed in the text, requiring a jurisprudential review that harmonizes the ZFM with its constitutional function and obligations to the GATT signatory countries.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Manaus free trade zone (zfm), Pis/cofins-import, Tax immunity, Gatt

1. INTRODUÇÃO

O Tema Repetitivo nº 1244 do Superior Tribunal de Justiça (STJ) questiona a exigibilidade do PIS-Importação e da COFINS-Importação sobre mercadorias importadas de países signatários do GATT na Zona Franca de Manaus (ZFM). Não há acórdão definitivo, mas a controvérsia jurídica expõe um embate entre princípios constitucionais, compromissos internacionais e interpretações judiciais divergentes.

A ZFM, criada como instrumento de desenvolvimento regional, goza de um regime fiscal diferenciado, consagrado no art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Contudo, a cobrança dessas contribuições sobre importações desafia a lógica imunizante desse regime e o princípio do tratamento nacional do GATT, que veda discriminações tributárias contra produtos estrangeiros. A jurisprudência do TRF-1, antes alinhada à imunidade, sofreu uma guinada em 2023, quando o Desembargador Novély Vilanova passou a sustentar a tributação dessas operações, sob o argumento de que o art. 4º do Decreto-Lei nº 288/1967 só se aplica a mercadorias nacionais.

É uma mudança de paradigma que ignora a natureza constitucional da ZFM como área de livre comércio e desconsidera decisões da Organização Mundial do Comércio (OMC) que condenaram práticas fiscais discriminatórias em casos análogos (DS472/DS497). Além disso, a confusão entre imunidade e isenção, esta última sujeita à interpretação restritiva do art. 111 do CTN, ressuma uma falha hermenêutica chave, tendo em vista que o STF, na ADI 310, reconheceu expressamente o caráter imunizante do art. 40 do ADCT.

Este trabalho questiona: a cobrança do PIS-Importação e COFINS-Importação sobre mercadorias estrangeiras na Zona Franca de Manaus viola o regime constitucional de imunidades tributárias da região e os princípios do GATT?

O documento tem como objetivo geral avaliar a compatibilidade da cobrança do PIS-Importação e COFINS-Importação sobre mercadorias estrangeiras destinadas à Zona Franca de Manaus (ZFM) com o regime constitucional de imunidades tributárias da região e os princípios do Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT). De modo específico, busca-se: I) examinar o fundamento constitucional da ZFM para determinar se a cobrança das contribuições viola seu regime imunizante; II) entender a conformidade da tributação com o princípio de não discriminação do GATT (art. III), considerando decisões da OMC (casos DS472/DS497) sobre tratamento tributário desigual; III) propor entendimento para conformar a interpretação do STJ no Tema Repetitivo 1244 com a Constituição, o GATT e a função socioeconômica da ZFM.

O trabalho adota uma metodologia qualitativa e revisão narrativa de literatura, cujos instrumentos são bibliográficos e documentais, com ênfase: I) no estudo normativo, examinando dispositivos constitucionais (art. 40 do ADCT, art. 149 da CRFB/88), legislação tributária (CTN, Decreto-Lei nº 288/1967) e tratados internacionais (GATT); II) na investigação jurisprudencial, com revisão crítica de precedentes do STF (ADI 310, RE 1.178.310/PR), STJ (Tema Repetitivo 1244) e decisões da OMC (DS472/DS497).

Tem-se como hipótese o argumento de que a cobrança do PIS-Importação e COFINS-Importação sobre mercadorias estrangeiras destinadas à Zona Franca de Manaus viola o regime constitucional de imunidades tributárias da região (art. 40 do ADCT e art. 149, §2º, I, da CRFB/88), fere o princípio de não discriminação do GATT (art. III) ao criar tratamento tributário desfavorável para produtos importados, e compromete o desenvolvimento regional que justifica a existência da ZFM, configurando uma incongruência jurídica que demanda revisão pelo STJ no Tema Repetitivo 1244 para alinhar a tributação aos objetivos constitucionais e aos compromissos do GATT.

2. O TEMA REPETITIVO Nº 1244 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Aguardando-se ainda o Acórdão definitivo do Tema Repetitivo 1244 pelo STJ, impõe-se esmerilhar tão somente o ponto de controvérsia. No centro do debate, pulsa a seguinte questão: “a possibilidade de exigência das contribuições ao PIS - Importação e COFINS - Importação nas operações de importação de países signatários do GATT, sobre mercadorias e bens destinados ao consumo interno ou industrialização na Zona Franca de Manaus - ZFM” (BRASIL, 2025).

Christoff Rafael Gomes Freitas (2024) demonstra, com acuidade analítica, que o exame da jurisprudência do TRF-1 decifra essa controvérsia, porque é a matriz geradora da maioria dos casos agora unificados sob o Tema Repetitivo nº 1244 do STJ. A escolha metodológica elucida a complexidade do conflito normativo, ao mesmo tempo que proporciona uma compreensão estrutural sobre o regime jurídico aplicável a bens e mercadorias na Zona Franca de Manaus.

Christoff Rafael Gomes Freitas (2024) examina dois julgados do TRF-1 que se mostram decisivos para a formação do entendimento que posteriormente gerou o Tema Repetitivo nº 1244 pelo STJ. O primeiro, o processo AC nº 1002115-48.2019.4.01.3200, foi relatado pela Desembargadora Federal Gilda Sigmaringa Seixas. O segundo, o processo AMS nº 1003485-33.2017.4.01.3200, teve como relator o Desembargador Federal Novély Vilanova (FREITAS, 2024).

A partir desse marco referencial, estabelece-se um divisor de águas cronológico. Até dezembro de 2022, prevalecia no TRF-1 o entendimento consagrado no processo AC nº 1002115-48.2019.4.01.3200, segundo o qual as empresas sediadas na Zona Franca de Manaus (ZFM) estavam imunes do pagamento de PIS-Importação e COFINS-Importação quando importavam produtos originários de países signatários do GATT (BRASIL, 2021).

A fundamentação da Desembargadora Gilda Sigmaringa Seixas encontrava lastro no artigo III, parágrafos 2 e 4 do GATT, que estabelece o princípio da equiparação tributária entre produtos importados e nacionais (BRASIL, 2021). O posicionamento recebe reforço do REsp 1.276.540/AM, julgado pelo STJ, o qual reforça a equiparação das operações na Zona Franca de Manaus a exportações, nos termos do artigo 4º do Decreto-Lei 288/1967 (BRASIL, 2021; 2012).

A relatora citou diversas decisões do STJ que mencionam o REsp 1.276.540/AM, sem aprofundar sua análise sobre esse precedente (BRASIL, 2021). No REsp 1.276.540/AM, sob relatoria do Ministro Castro Meira, o julgado estabelece interpretação decisiva sobre o artigo 4º do Decreto-Lei

288/1967: “[...] equipara às exportações a venda de mercadorias nacionais para a Zona Franca de Manaus” (BRASIL, 2021; 2012).

Na mais recente redação do art. 4º do DL 288/1967, conferida pela Lei 14.183/2021:

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, exceto a exportação ou reexportação de petróleo, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo para a Zona Franca de Manaus.

Dessarte, a lei 14.183/2021 manteve a essência da equiparação no art. 4º do DL 288/1967, excetuando-se derivados de petróleo (BRASIL, 2021).

Retornando à questão, o Ministro combinou a redação do art. 4º do DL 288/1967 com o art. 149, § 2º, I, da CF/88 (BRASIL, 2012). Este último diz:

art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação (BRASIL, 1988).

O Ministro faz referência ao art. 7º da LC 70/91 (COFINS), que previa isenção da COFINS com base no inciso I, § 2º do art. 149 da CRFB/88. No entanto, tal dispositivo se encontrava revogado pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 (BRASIL, 2012; 2001). Para fundamentação adequada, deveria ter sido invocado o art. 14, II, § 1º da mesma MP, que estabelece textualmente: “Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas: II - da exportação de mercadorias para o exterior; § 1 - São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput”(BRASIL, 2001).

Citou, igualmente, o artigo 5º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (PIS), dispositivo que, ao contrário do anteriormente analisado, mantém-se em pleno vigor e reconhece a isenção para operações de exportação, em conformidade com o inciso I, § 2º do artigo 149 da CRFB/88 (BRASIL, 2012; 2002).

Adotou-se, também, entendimento ampliativo, sustentando que a isenção deveria alcançar inclusive as operações de circulação de mercadorias entre empresas localizadas na Zona Franca de Manaus. Seu posicionamento fundamenta-se nos seguintes aspectos:

[...] 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 Decreto-lei n. 288/67, dos arts. 40 e 92 do ADCT da CF/88, bem como ao princípio da isonomia (BRASIL, 2012, p. 16).

Meira enfatiza que a criação da Zona Franca de Manaus teve como propósito fundamental o povoamento, o desenvolvimento econômico e a redução das desigualdades regionais, sendo as isenções fiscais mecanismos essenciais para alcançar esses objetivos (BRASIL, 2012).

Cumprе recordar que, de acordo com Christoff Rafael Gomes Freitas (2024), este era o entendimento predominante no TRF-1 até dezembro de 2022. Superada essa fase, retoma-se o ponto fundamental abordado por Freitas (2024), direcionando agora a análise para a mudança de paradigma

ma ocorrida em janeiro de 2023, marcada pelo julgamento do processo AMS 1003485-33.2017.4.01.3200, sob relatoria do Desembargador Federal Novély Vilanova (BRASIL, 2023).

No acórdão em análise, o Desembargador Federal Novély Vilanova estabeleceu entendimento no sentido de que o artigo 4º do Decreto-Lei nº 288/1967 aplica-se exclusivamente à exportação ficta de mercadorias nacionais para a Zona Franca de Manaus (BRASIL, 2023). Segundo sua fundamentação, as mercadorias importadas de outros países estariam sujeitas ao pagamento do PIS-Importação e da COFINS-Importação, não se beneficiando do regime de equiparação às exportações (BRASIL, 2023).

Acrescenta, ainda, fundamentação do acórdão que se ancora no artigo 3º, *caput*, do Decreto-Lei nº 288/1967, que estabelece a isenção apenas do Imposto de Importação (II) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) para as mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus (BRASIL, 2023). Conforme o texto legal:

[...] a entrada de mercadorias estrangeiras na Zona Franca, destinadas a seu consumo interno, industrialização em qualquer grau, inclusive beneficiamento, agropecuária, pesca, instalação e operação de indústrias e serviços de qualquer natureza e a estocagem para reexportação, será isenta dos impostos de importação, e sobre produtos industrializados (BRASIL, 2021).

Dessa forma, o Desembargador Novély Vilanova conclui pela inexistência de imunidade do PIS-Importação e da COFINS-Importação, uma vez que o artigo 3º do Decreto-Lei nº 288/1967, ao enumerar os benefícios fiscais aplicáveis à Zona Franca de Manaus, não faz qualquer menção a essas contribuições sociais (BRASIL, 2023).

Do ponto de vista constitucional, o Desembargador Novély Vilanova fundamenta seu posicionamento no artigo 149, § 2º, inciso II, da CRFB/88, que autoriza a incidência de contribuições sociais sobre a importação de bens estrangeiros (BRASIL, 2023). A redação do dispositivo assevera: “as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo (...) incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços” (BRASIL, 1988).

Como fundamentação de seu voto, ancora-se no precedente estabelecido no Agravo em Recurso Especial nº 2.052.526/AM, relatado pelo Ministro Francisco Falcão, cuja análise será desenvolvida a seguir (BRASIL, 2023). Nesse contexto, é fundamental examinar o seguinte trecho da fundamentação do referido acórdão:

O Decreto-Lei n. 288/1967 também confere, em seu art. 4º, tratamento tributário diferenciado à destinação de mercadoria de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus” (...) o dispositivo acima transcrito refere-se à equiparação da entrada de mercadoria nacional na Zona Franca de Manaus como se fosse uma exportação ao estrangeiro, beneficiando a operação com os mesmos incentivos fiscais concedidos às exportações promovidas pelo Brasil (BRASIL, 2022).

O Ministro Francisco Falcão ressalta que a interpretação extensiva dos artigos 3º e 4º do Decreto-Lei nº 288/1967, tal como adotada nos precedentes da Desembargadora Gilda Sigmaringa Seixas, confronta diretamente o artigo 111, II, do Código Tributário Nacional, que estatui o princípio da literalidade nas normas concessivas de isenção (BRASIL, 2022). Não obstante essa fundamentação tenha sido abordada de forma discreta no Agravo em Recurso Especial nº 2.052.526-AM, ela constitui o núcleo essencial que confere validade à interpretação restritiva das isenções do PIS/Co-fins-Importação para mercadorias provenientes de países signatários do GATT destinadas à Zona

Franca de Manaus.

Quanto à compatibilidade com o GATT, o Ministro limita-se a afirmar a não violação do artigo III sem desenvolver a fundamentação específica que levaria a essa conclusão (BRASIL, 2022).

Diante da insuficiente fundamentação sobre a compatibilidade com o GATT nos acórdãos analisados, examinar-se-ão os seguintes precedentes citados na decisão de Falcão: AgInt nos EDcl no REsp 1.860.343/SP e AgInt no AgInt do REsp 1.896.232/MG.

No AgInt nos EDcl no REsp nº 1.860.343/SP, o Ministro Og Fernandes adota posicionamento similar ao do Ministro Francisco Falcão, sem aprofundar as razões que levariam à conclusão de não violação da Cláusula de Tratamento Nacional prevista no artigo III do GATT (BRASIL, 2022). Na decisão, o ministro menciona como fundamento para a não ofensividade o AgInt no REsp nº 1.896.230/DF, relatado pelo Ministro Gurgel de Faria, e o AgInt no REsp nº 1.897.534/DF, também de relatoria do Ministro Gurgel de Faria.

No AgInt no AgInt do REsp nº 1.896.232/MG, o Ministro Sérgio Kukina repete a abordagem dos Ministros Falcão e Og Fernandes, porém com uma diferença relevante, identifica expressamente o REsp nº 1.926.749/MG como *leading case* para a tese de compatibilidade com a Cláusula de Tratamento Nacional do artigo III do GATT (BRASIL, 2022). Este detalhe é significativo, pois o julgado do Ministro Og Fernandes não chegou a apontar o precedente fundamental sobre a matéria. Diante dessa indicação, o presente trabalho analisará detidamente o REsp nº 1.926.749/MG, buscando identificar os fundamentos jurídicos que embasam a posição do STJ acerca da não violação do GATT na cobrança do PIS/COFINS-Importação na Zona Franca de Manaus.

De fato, o REsp nº 1.926.749/MG, relatado pelo Ministro Benedito Gonçalves, apresenta fundamentação consistente para a questão estudada. No acórdão, constata-se a tese de que o PIS/COFINS-Importação possui natureza equalizadora, destinando-se a equilibrar a tributação entre produtos nacionais e importados (BRASIL, 2021). Por essa caracterização, conclui-se que o GATT não é violado diante dessas contribuições, porque elas igualam as cobranças de contribuições sobre mercadorias e bens (BRASIL, 2021).

Além dessa fundamentação, o Ministro Benedito Gonçalves faz referência ao Recurso Extraordinário nº 1.178.310/PR, o que é curioso. No destacado precedente, o STF consolidou entendimento no sentido de que o PIS/COFINS-Importação poderia ter suas alíquotas majoradas, caracterizando-o expressamente como tributo equalizador. Essa qualificação pelo Supremo Tribunal Federal assume especial relevância, porque fornece base constitucional à tese de que tais contribuições não se submetem às regras do GATT.

Por fim, é possível observar que as posições, que geraram a afetação no STJ a partir do Tema Repetitivo n. 1244, do STJ estão delimitadas. A partir do que foi exposto, ressuma-se elementar questionar quais argumentos foram utilizados no âmbito do Pretório Excelso para conceber o PIS/COFINS-Importação como sendo equânime.

3. PIS-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

O Recurso Extraordinário nº 1.178.310/PR deu origem ao Tema 1047 de repercussão geral, consolidando-se como *leading case* sobre a matéria (BRASIL, 2020). No entanto, de acordo com o Ministro Benedito Gonçalves, o julgado não se refere expressamente aos aspectos específicos da exigibilidade do PIS-Importação e da COFINS-Importação na Zona Franca de Manaus para países signatários do GATT (BRASIL, 2021). É uma observação correta, pois o RE questionava aumento de alíquota (introduzido pelo artigo 8º, § 21, da Lei nº 10.865/2004, com a modificação trazida pela Lei nº 12.715/2012) e restrição aos créditos fiscais (instituída pelo § 1º-A do artigo 15 da mesma lei, incluído pela Lei nº 13.137/2015) (BRASIL, 2020).

No Recurso Extraordinário nº 1.178.310/PR, um julgamento que tangencia os limites entre direito tributário e comércio internacional, o Supremo Tribunal Federal (STF) assentou, por maioria, o caráter equalizador da COFINS-Importação e afirmaram, em razão disso, que o COFINS-Importação não violava o GATT (BRASIL, 2020).

No voto-vencedor de Alexandre de Moraes, o ministro destaca que não há violação do GATT, pois o tratamento é igual para todos os países signatários (não discriminação) e os produtos importados estão sendo tributados de forma equivalente aos nacionais (tratamento nacional) (BRASIL, 2020).

Em adição, a compreensão da COFINS-Importação como sendo equalizador, tem uma justificativa mais ampla no voto de vista do RE nº 559.937, realizado pelo Ministro Dias Toffoli, que assim disse:

[...] também entendo que o gravame das operações de importação dá-se como medida de política tributária de extrafiscalidade, visando equilibrar a balança comercial e evitar que a entrada de produtos desonerados tenha efeitos predatórios relativamente às empresas sediadas no País e não como concretização do princípio da isonomia, como, aliás, bem lembrou a ilustre Relatora. De tudo isso se extrai, pois, que a pretensa repercussão econômica não pode subsistir como critério classificatório que possibilite, mediante a invocação da isonomia, justificar, constitucionalmente, a tributação pretendida, deixando-se de atender às delimitações impostas pelo texto constitucional, o qual outorga a competência respectiva (BRASIL, 2013).

Mas, como dito inicialmente, no *leading case* o Pretório Excelso não avaliou o contexto da Zona Franca de Manaus. Então, o uso do caso acima para afirmar que a cobrança na Zona Franca de Manaus é devida, parece uma interpretação míope e metodologicamente problemática, pois são argumentos diametralmente opostos, como se verá no item 4.

Este item analisou o RE 1.178.310/PR e seu papel como *leading case* sobre a COFINS-Importação, destacando o entendimento do STF acerca de sua natureza equalizadora e, portanto, de compatibilidade com o GATT. No entanto, evidenciou-se que a decisão não examinou os aspectos específicos da tributação na Zona Franca de Manaus, deixando em aberto questões sobre a exigibilidade da COFINS-Importação nesse regime especial.

4. A “EQUALIZAÇÃO”

A Emenda Constitucional nº 42/2004, ao introduzir o § 12 ao art. 195 da CRFB, instituiu um marco na tributação das contribuições sociais, autorizando “[...] a instituição da sistemática não cumulativa para as contribuições sociais devidas: a) pelas empresas e entidades a elas equiparadas na forma da lei e incidentes sobre a receita ou o faturamento (I, b); b) pelos importadores de bens ou serviços do exterior ou de quem a ele se equiparar (IV)” (MARTINS; SOUZA, 2019, p. 63).

A alteração normativa foi uma resposta estrutural a uma distorção concorrencial, porque as empresas domésticas, no passado, suportavam a incidência do PIS e da COFINS, ao passo que os produtos importados ingressavam no mercado interno em condições privilegiadas, isto é, sem pagar o PIS-Importação e a COFINS-Importação (MARTINS; SOUZA, 2019). Portanto, o PIS/COFINS-Importação originou-se como um mecanismo de equalização, eliminando essa vantagem indevida ao equilibrar o regime tributário.

É nesse sentido que, no REsp nº 1.926.749/MG, com base no Recurso Extraordinário nº 1.178.310/PR, argumentou-se que houve uma equalização do mercado interno com o externo e, por isso, a ausência de violação ao GATT. Nas palavras de Benedito, no voto do REsp nº 1.926.749/MG: “[...] é importante trazer o julgamento a lume para esclarecer que a Suprema Corte negou existir contrariedade ao princípio da isonomia, justamente em razão do intuito do legislador de equalizar a tributação entre produtos nacionais e importados diante da nova CPRB” (BRASIL, 2021, p. 10).

O julgado do REsp nº 1.926.749/MG incorreu em grave erro hermenêutico ao invocar o RE nº 1.178.310/PR como fundamento, quando este último serviria para estabelecer precisamente o contrário, isto é, a imunidade do PIS-Importação e da COFINS-Importação para a Zona Franca de Manaus. Da *ratio decidendi* desse precedente extrai-se um princípio basilar, ou seja, a equalização tributária afasta ofensa ao GATT (BRASIL, 2020). Logicamente, o PIS-Importação e a COFINS-Importação como medidas de equalização do mercado interno com o externo, não poderiam ser entendidos como violadores do art. III do GATT.

Se noutro momento reconheceu-se a inconstitucionalidade de tributar exclusivamente as empresas nacionais (com o PIS/COFINS domésticos), por coerência lógica e jurídica, o mesmo vício se aplica à tributação unilateral das importações. A decisão do REsp 1.926.749/MG, ao ignorar essa simetria, distorceu o entendimento do RE 1.178.310/PR e criou nova anomalia, porque substituiu um regime de excesso tributário nacional por um de excesso tributário sobre importações, violando o princípio do tratamento nacional do art. III do GATT.

5. UM SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA AQUÉM DA OMC: DS472/DS497

No julgamento do REsp nº 1.926.749/MG, o STJ menciona o GATT (BRASIL, 2021), mas de forma superficial, porque não explora as decisões da OMC sobre o artigo III nem considera as decisões do Órgão de Apelação nos casos DS472/DS497, que justamente condenaram os benefícios

fiscais brasileiros envolvendo PIS-Importação e COFINS-Importação por distorcerem o comércio internacional (OMC, 2018). Um defeito deveras metodológico, porque o STJ deixa de utilizar fontes internacionais elementares que redirecionam a análise.

No caso do processo DS472/DS497 julgado pela Organização Mundial do Comércio (OMC), foram debatidas as regras aplicáveis às contribuições do PIS/PASEP e da COFINS sobre importações. Estas contribuições são variantes do PIS/PASEP e da COFINS, e incidem sobre as operações de importação individuais (OMC, 2018).

O ponto principal era saber se essas regras, incluindo a cobrança do PIS/PASEP e da COFINS sobre importações, discriminavam produtos estrangeiros em relação aos nacionais, tributando-os de forma excessiva. A discussão questionava violação ao princípio de tratamento igualitário previsto no artigo III do GATT (OMC, 2018).

No julgamento do caso DS472/DS497, a OMC concluiu que o Brasil aplicou tributações desproporcionais a produtos importados em relação aos similares nacionais, ferindo o princípio de igualdade previsto no artigo III, parágrafo 2, do GATT 1994. A decisão engloba tanto mercadorias finais quanto insumos utilizados no processo produtivo, configurando um tratamento fiscal discriminatório em toda a cadeia de importação (OMC, 2018).

A OMC constatou que veículos importados de fabricantes estrangeiros enfrentavam uma tributação mais alta em comparação com os nacionais. No setor de TIC, os produtos acabados importados ficavam em desvantagem, pois os produtores estrangeiros não tinham acesso aos benefícios fiscais concedidos aos fabricantes locais, ficando obrigados a pagar a totalidade dos tributos. O próprio Brasil reconheceu que seus programas de incentivo, especialmente no setor de TIC, criavam efetivamente regimes tributários distintos para produtos nacionais e importados (OMC, 2018).

Para produtos intermediários, o Painel, e subsequentemente o Órgão de Apelação, consideraram que a disponibilidade de caixa e a receita implícita de juros geradas para as empresas que se beneficiam de isenção ou redução de impostos, bem como a menor carga administrativa envolvida na compra de produtos incentivados, alteram as condições de concorrência em detrimento dos produtos importados, mesmo que a carga tributária nominal possa ser a mesma (OMC, 2018).

Não obstante o julgado da OMC DS472/DS497 não tratar especificamente da incidência de PIS-Importação e COFINS-Importação na ZFM, os argumentos estabelecidos fornecem uma direção importante para a decisão no Tema Repetitivo 1244 do STJ. Concebendo-se que a cobrança desses impostos na ZFM resulta numa carga tributária maior para produtos importados (que não têm os mesmos incentivos que os produtos nacionais na ZFM), vê-se, dessa forma, um inteligível exemplo de tributação em excesso que rivaliza a interpretação do artigo III, parágrafo 2, do GATT, pela OMC.

No DS472/DS497, a OMC é enfática ao afirmar que “[...] qualquer imposto, por menor que seja suportado por produtos importados para o território de um Membro da OMC, mas não por produtos similares nacionais, levaria, sem mais, a uma violação dessa obrigação” (OMC, 2018, p. 59). (tradução livre). Este argumento geral se aplica diretamente à situação descrita.

A criação de um ônus financeiro ou administrativo para produtos importados que não é enfrentado pelos produtos nacionais correspondentes na ZFM configura uma desvantagem de fluxo de caixa e de valor do dinheiro no tempo, violando o artigo III, parágrafo 2, do GATT. De acordo com a interpretação da OMC no julgado discutido, “tratamento menos favorável” engloba a carga tributária nominal e os requisitos administrativos e condições de acreditação.

O artigo III, parágrafo 8, alínea “b”, do GATT permite que governos concedam subsídios exclusivamente a produtores domésticos. No entanto, o Órgão de Apelação da OMC evidenciou que tal permissão tem limites, porque benefícios fiscais como isenções ou reduções de impostos não se enquadram nessa exceção quando distorcem a competição entre produtos nacionais e importados similares.

Decidiu-se que nenhuma das medidas em questão (envolvendo isenções ou reduções fiscais) poderia ser justificada sob o artigo III, parágrafo 8, alínea “b”, do GATT, porque elas “envolvem a isenção ou redução de impostos internos que afetam as condições de concorrência entre produtos semelhantes e, portanto, não podem constituir o “pagamento de subsídios” no sentido do artigo III:8(b)” (OMC, 2018, p. 149) (tradução livre).

Assim, permitir justificativas da espécie “permitiria aos Membros da OMC adotar medidas tributárias discriminatórias disfarçando-as na forma de um esquema de isenção ou redução de impostos internos sobre produtos apenas para produtores nacionais” (OMC, 2018, p. 54) (tradução livre), contrariando o princípio do tratamento nacional.

Dito isso, a decisão do REsp nº 1.926.749/MG, ao permitir a tributação unilateral de importações, estatui um desequilíbrio que, se fosse um benefício fiscal para o produto nacional, não poderia ser justificada sob o artigo III, parágrafo 8, alínea “b”, do GATT, conforme a OMC. A OMC ancora-se na noção de que impostos internos devem ser neutros em sua aplicação a produtos semelhantes, independentemente da origem.

Em suma, a decisão da OMC nos casos DS472/DS497 fornece uma base interessante para argumentar que a decisão do REsp nº 1.926.749/MG, ao criar uma situação de excesso tributário e tratamento menos favorável sobre importações que não é aplicada a produtos nacionais semelhantes, viola o princípio do tratamento nacional do artigo III do GATT. A OMC preza pela a igualdade de condições competitivas entre produtos domésticos e importados, e qualquer medida fiscal interna que quebre essa igualdade é considerada inconsistente. É evidente que o DS472/DS497 não menciona a Zona Franca de Manaus no contexto do PIS/COFINS-Importação. No entanto, não se pode afirmar que esses casos não oferecem contribuições importantes, conforme demonstrado no presente item.

6. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA? O ART. 149, § 2º, I, DA CRFB/88, O ART. 149, § 2º, II, DA CRFB/88 E O ART. 40 DO ADCT

O Acórdão do AC nº 1002115-48.2019.4.01.3200, relatado pela Desembargadora Federal Gilda Sigmaringa Seixas, fundamenta a imunidade do PIS-Importação e da COFINS-Importação

com base no REsp 1.276.540/AM, do Ministro Castro Meira (BRASIL, 2021). Contudo, o REsp 1.276.540/AM não trata da imunidade da Zona Franca de Manaus ao PIS-Importação e da COFINS-Importação, mas tão somente relativamente ao PIS e COFINS (BRASIL, 2012).

Assim, a imunidade do art. 149, § 2º, I, da CRFB/88 exclui a incidência do PIS e da COFINS na Zona Franca de Manaus, pois o art. 4º do Decreto-Lei nº 288/1967 considera a transferência de mercadorias do território nacional para a ZFM como exportação (BRASIL, 1988). No entanto, o PIS-Importação e a COFINS-Importação incidem sobre a importação. Desse modo, o art. 149, § 2º, I, da CRFB/88 não seria suficiente para sustentar a imunidade do PIS-Importação e da COFINS-Importação na Zona Franca de Manaus (BRASIL, 1988).

De acordo com o art. 149, § 2º, II, da CRFB/88, há autorização para incidência de contribuições sociais sobre a importação de bens (BRASIL, 1988). Contudo, o texto constitucional apresenta uma situação sensível, porque o referido dispositivo omite-se em relação à Zona Franca de Manaus.

Pelo critério da especialidade, a imunidade tributária do art. 40 do ADCT é a mais adequada ao caso, pois é o dispositivo constitucional que regula especificamente o regime da Zona Franca de Manaus (BRASIL, 1988). Ademais, verifica-se que os objetivos de desenvolvimento regional e econômico devem ser prioritários na análise do caso. Diante disso, conclui-se que a imunidade do PIS-Importação e da COFINS-Importação na Zona Franca de Manaus é a medida juridicamente justificável, tanto sob a ótica constitucional quanto em conformidade com os compromissos internacionais do Brasil em relação ao GATT.

O Agravo em Recurso Especial nº 2.052.526/AM, relatado pelo Ministro Francisco Falcão, desconsidera um conceito fundamental do direito tributário. Conforme o art. 111, II, do CTN, as isenções devem ser interpretadas literalmente. No entanto, no caso em análise, não se trata de isenção, pois é um caso de imunidade tributária. Como destacou a Ministra Eliana Calmon “a imunidade, como espécie de não incidência, por supressão constitucional, segundo a doutrina, deve ser interpretada de forma ampla, diferentemente da isenção, cuja interpretação é restrita, por imposição do próprio CTN (art. 111)” (BRASIL, 2004).

Nesse sentido, Ivo César Barreto de Carvalho (2011, p. 72-73) elucida que a “[...] imunidade tributária é norma constitucional estruturante, que tem por funções a delimitação do campo competencial negativo da tributação e a formatação de parâmetros para a criação e produção de normas jurídicas tributárias”. Na versão de Marcus Vinicius Lima Franco (2008), constitui vedação constitucional ao poder de tributar, indo além de ser tão somente um benefício fiscal.

A isenção é um favor fiscal concedido por lei ordinária (CORRÊA, 1963; FRANCO, 2008). Decorre de uma escolha de política legislativa, seja por razões econômicas, políticas ou sociais (FRANCO; 2008; CARVALHO, 2011; COSTA, 1993). Nas palavras de Edvaldo Brito (2015, p. 159):

[...] as situações jurídicas imunidade e isenção podem, indiferentemente, na linguagem natural, ser chamadas de uma pela outra; mas, em linguagem jurídica, portanto, técnico-científica, não pode haver essa indiferença semântica, até porque, no plano sintático, a partir do discurso constitucional de 1988, inspira rigidez do uso desses signos e, no plano pragmático, entre nós, o contexto das normas constitucionais, historicamente, sempre fez a discrimi-

nação entre eles.

Na imunidade, a cobrança do tributo não se justifica, pois o evento que daria origem à exigência fiscal não aconteceu (FRANCO, 2008; COSTA, 1993). Dessa forma, não há vínculo legal que sustente a obrigação, tornando inválida qualquer pretensão de pagamento (FRANCO, 2008; COSTA, 1993). A imunidade precede a obrigação tributária, originando-se na Constituição (CORRÊA, 1963).

Na isenção, o fato gerador do tributo ocorre (FRANCO, 2008; COSTA, 1993). A isenção atua para dispensar o pagamento de um tributo que, em tese, seria devido (FRANCO, 2008; COSTA, 1993; CORRÊA, 1963). Constitui-se, assim, como razão de exclusão do crédito tributário (FRANCO, 2008).

As imunidades tributárias possuem caráter permanente (CORRÊA, 1963) e são de eficácia plena e aplicabilidade imediata (CARVALHO, 2011), diferentemente das isenções, que têm natureza excepcional e provisória (CORRÊA, 1963). Desse modo, não podem ser revogadas ou limitadas por lei ordinária (CARVALHO, 2011; CORRÊA, 1963) ao contrário das isenções, que podem ser alteradas por tais instrumentos (CORRÊA, 1963). No caso das imunidades tributárias, estas não podem ser suprimidas sequer por emenda constitucional, configurando-se como cláusulas pétreas (CARVALHO, 2011; COSTA, 2011).

A imunidade pode ser interpretada de modo amplo ou extensivo, objetivando-se a finalidade e o sentido das normas constitucionais (CORRÊA, 1963; FRANCO, 2008). Contudo, a isenção é interpretada de forma restritiva (FRANCO, 2008).

A imunidade, embora tradicionalmente associada aos impostos, tem sido interpretada para abranger outras espécies, como taxas e contribuições sociais (CARVALHO, 2011; FRANCO, 2008). De acordo com Edvaldo Brito (2015, p. 35):

A norma jurídica, que consubstancia a hipótese do fato gerador, tem de refletir todos esses princípios-garantia para legitimidade dos elementos constitutivos identificadores da respectiva prestação coativa (tributo ou contribuição), nos limites que a Constituição traça. A exceção dos princípios da imunidade e da capacidade contributiva, em relação aos quais alguns autores, equivocadamente, têm afirmado que abrangem, apenas, os impostos, é unânime a afirmação de que todos os demais princípios pressupõem, respectivamente, a nucleação do tributo ou da contribuição, como prestação coativa, porque eles são comuns a todas as espécies desses dois gêneros.

Em conclusão, na medida em que a imunidade é uma vedação constitucional que impede o próprio surgimento da obrigação tributária, a isenção é uma dispensa legal do pagamento de um tributo que, de outra forma, seria devido, após a ocorrência do fato gerador. Então, mesmo não sendo imediatamente evidente, percebe-se que o STJ confunde os conceitos de isenção e imunidade tributária nos precedentes analisados no item 2. Em verdade, é uma confusão conceitual que permeia subliminarmente toda a discussão, pois, para afastar a imunidade prevista no art. 40 do ADCT, a Corte invoca indevidamente o método interpretativo das isenções estabelecido no art. 111, II, do CTN. Dessa forma, verifica-se que a própria aplicação do art. 111, II, do CTN ao caso ressuma-se equivocada, considerando que se trata de conceitos jurídicos distintos, com regimes interpretativos próprios.

Na ADI 310, a Ministra Carmem Lúcia deixa evidente o caráter imunizante do art. 40 do

ADCT. No seu voto, a ministra afirmou que “o quadro normativo pré-constitucional de incentivo fiscal à Zona Franca de Manaus foi alçada à estatura constitucional pelo art. 40 do ADCT, adquirindo, por força dessa regra transitória, natureza de imunidade tributária”(BRASIL, 2014, p. 06-07).

Diante do exposto, a imunidade do PIS-Importação e da COFINS-Importação na Zona Franca de Manaus encontra fundamento constitucional direto no art. 40 do ADCT, norma especial que consolida o regime tributário diferenciado da região. A aplicação equivocada do art. 111, II, do CTN, destinado às isenções, para restringir a imunidade demonstra uma falha na distinção conceitual. Ademais, a interpretação sistemática do ordenamento, aliada aos objetivos de desenvolvimento regional e aos precedentes do STF (como a ADI 310), reforça que a imunidade deve prevalecer, assegurando efetividade do modelo econômico da ZFM. Portanto, a tese restritiva adotada em decisões como o AREsp 2.052.526/AM mostra-se incompatível com a CRFB/88 e com a função constitucional do regime imunizante da Zona Franca de Manaus.

7. A REFORMA TRIBUTÁRIA: A CONTRIBUIÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS (CBS) NA ZONA FRANCA DE MANAUS (ZFM)

Tatiane Praxedes Lech (2020) destaca que o fato gerador do PIS-Importação e da COFINS-Importação é a importação de produtos estrangeiros ou serviços. Nesse diapasão, a autora menciona que a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, instituiu essas contribuições para incidirem sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços do exterior (LECH, 2020).

Em continuação, Chaar e Ramos (2024, p. 271) afirmam que a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), no contexto recente da reforma tributária, “[...] substituirá o PIS/Cofins, será instituída com a mesma lei complementar do IBS, com alíquota fixada por lei ordinária, não integrará sua base de cálculo nem do IBS, do IS, do PIS e da Cofins na transição, nos termos do art. 195, V, § 15, 16, 17, da EC 132/2023”.

Daniela de Oliveira Cruz, Marina Peixoto Guimarães e Leandro Colevati dos Santos (2024) descrevem que a criação do PIS-Importação e do COFINS-Importação ocorreu via Emenda Constitucional nº 42/2003 e regulamentação pela Lei nº 10.865/2004, teve como principal justificativa promover a isonomia tributária entre bens e serviços produzidos no Brasil e os importados. Conforme Lech (2020), a ideia era evitar que produtos importados tivessem uma vantagem competitiva por não estarem sujeitos a tributos equivalentes aos que oneram a produção nacional (LECH, 2020). Ou seja, atuam como ajustes fiscais de fronteira (LECH, 2020).

Atualmente, o PIS e a COFINS operam em dois regimes, isto é, “[...] no cumulativo, com alíquota menor, o valor da tributação será se somando ao longo da cadeia de produção (...) no não cumulativo, as empresas podem abater o que já foi pago em etapas anteriores, através de créditos” (ULIAM, 2024, p. 152).

A base de cálculo original do PIS/COFINS-Importação incluía o valor aduaneiro, o ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e o valor das próprias contribuições (LECH, 2020). Contudo, o STF declarou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS e das próprias contribuições na base de

cálculo do PIS/COFINS-Importação no Recurso Extraordinário n. 559. 937/RS (LECH, 2020). Logo depois, o Pretório Excelso decidiu que o ICMS não deve igualmente compor a base de cálculo do PIS/COFINS internos no Recurso Extraordinário n. 574.706/PR (LECH, 2020).

A Lei Complementar nº 214/2025 é mencionada como a primeira lei regulamentadora da Emenda Constitucional nº 132/2023, que institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS), conforme estudos de Ana Carolina Ali Garcia e Alexandre Aboud (2025) e Luís Eduardo Schoueri e Guilherme Galdino (2025).

A partir do estudo de Luís Eduardo Schoueri e Guilherme Galdino (2025), é possível afirmar que a Lei Complementar nº 214/2025 detalha que o IBS e a CBS seguirão o modelo de “imposto sobre imposto” para a apuração não cumulativa, o que exige um tratamento cuidadoso para evitar o efeito recuperação durante a transição.

Introduz mecanismos técnicos específicos (arts. 406 e 407) para as operações com bens de capital durante o período de transição (até 2032) (SCHOUERI; GALDINO, 2025). Tais dispositivos objetivam impedir a dupla oneração do mesmo valor adicionado por tributos do regime antigo (ICMS, PIS e COFINS) e do novo (IBS e CBS) (SCHOUERI; GALDINO, 2025). A lei esclarece que essas disposições são figuras técnicas e não benefícios fiscais, garantindo a neutralidade tributária (SCHOUERI; GALDINO, 2025).

A Lei Complementar 214/2025 contém um capítulo dedicado à ZFM, formalizando os mecanismos para manter seu diferencial competitivo (BRASIL, 2023). De acordo com o art. 443, *caput*, há suspensão da incidência do IBS e da CBS na importação de bem material realizada por indústria incentivada para utilização na Zona Franca de Manaus, exceto, segundo o art. 443, § 1º, I e II,

[...] bens não contemplados pelo regime favorecido da Zona Franca de Manaus previstos no art. 441 desta Lei Complementar (...) e (...) bens de uso e consumo pessoal de que trata o art. 57 desta Lei Complementar, salvo se demonstrado que são necessários ao desenvolvimento da atividade do contribuinte vinculada ao projeto técnico-econômico aprovado (BRASIL, 2023).

A suspensão descrita no *caput* do art. 443 da Lei Complementar 214/2025, converte-se em isenção nas hipóteses do art. 443, § 2º, I e II, ou seja:

[...] quando os bens importados forem consumidos ou incorporados em processo produtivo do importador na Zona Franca de Manaus (...) após a depreciação integral do bem ou a permanência por 48 (quarenta e oito) meses no ativo imobilizado do estabelecimento adquirente, o que ocorrer primeiro (BRASIL, 2023).

Caso os bens importados com a suspensão sejam remetidos para fora da Zona Franca de Manaus antes da conversão em isenção, o importador deverá recolher os tributos suspensos, acrescidos dos encargos legais cabíveis (art. 443, § 3º, da Lei Complementar 214/2025) (BRASIL, 2023).

Para usufruir desses incentivos fiscais, as empresas na ZFM devem estar habilitadas, o que inclui a inscrição específica no cadastro da Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) e a aprovação de projeto técnico-econômico pelo Conselho de Administração da Suframa para atividades industriais (art. 442, I, II, da Lei Complementar 214/2025) (BRASIL, 2023).

Em resumo, para a CBS na importação de bens na Zona Franca de Manaus, a lei prevê suspensão da incidência, convertida em isenção sob condições específicas (art. 443, § 2º, da LC

214/2025), não, obviamente, numa imunidade constitucional direta. Assim, a LC 214/2025 atualiza a visão restritiva do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e não encerra o debate sobre a imunidade tratada neste estudo.

8. CONCLUSÕES

A decisão do REsp nº 1.926.749/MG, ao ignorar a natureza imunizante do art. 40 do ADCT, incorreu em grave equívoco hermenêutico. Como destacado no voto da Ministra Carmem Lúcia na ADI 310, o art. 40 do ADCT elevou os incentivos fiscais da ZFM ao status de imunidade tributária, garantindo tratamento diferenciado para promover o desenvolvimento regional. A aplicação do art. 111, II, do CTN, destinado a isenções, para restringir a imunidade da ZFM, viola a distinção conceitual entre esses institutos, conforme ressaltou a Ministra Eliana Calmon.

Ato contínuo, a decisão do STJ não considerou os precedentes da OMC nos casos DS472/DS497, que condenaram a tributação discriminatória do PIS-Importação e da COFINS-Importação incidente em produtos importados como sendo uma violação ao art. III do GATT. Não obstante esses casos não tratem especificamente da ZFM, estabelecem que qualquer tributo adicional sobre importações, sem contrapartida para produtos nacionais, configura tratamento menos favorável, ferindo o princípio do tratamento nacional. A cobrança de PIS-Importação e COFINS-Importação na ZFM, sem os mesmos benefícios concedidos a produtos nacionais, reproduz a distorção condenada pela OMC.

Do ponto de vista lógico, o Recurso Extraordinário 1.178.310/PR do STF expõe uma contradição insustentável na interpretação do STJ, pois se o PIS/COFINS-Importação foi criado como instrumento de equalização tributária justamente para evitar distorções entre produtos nacionais e importados, então a exigibilidade dessas contribuições apenas para bens e mercadorias importadas na Zona Franca de Manaus (ZFM) descaracteriza a própria finalidade constitucional. Se o excesso tributário interno era ilegítimo, o excesso sobre importações não pode ser legítimo. O STJ, caso decida pela exigibilidade com base no Recurso Extraordinário 1.178.310/PR, errará por excesso de contradição.

A Reforma Tributária deve ser vista pelo Tema Repetitivo 1244 do STJ. Mesmo que a CBS substitua o PIS-Importação e a COFINS-Importação, mantendo a suspensão (e posterior isenção condicionada) para importações na ZFM (art. 443 da LC 214/2025), é uma previsão legal que não equivale ao reconhecimento de uma imunidade constitucional, consoante defendido pelo art. 40 do ADCT.

A imunidade do art. 40 do ADCT é norma específica que prevalece sobre o art. 149, § 2º, II, da CRFB/88, que autoriza contribuições sobre importações, mas não regula especificamente a ZFM.

Logo, o STJ, ao julgar o Tema Repetitivo 1244, deve tomar a decisão mais adequada que consiste em: I) reconhecer a imunidade do PIS-Importação e COFINS-Importação na ZFM com ba-

se no art. 40 do ADCT, afastando a aplicação equivocada do art. 111, II, do CTN; II) considerar os precedentes da OMC (DS472/DS497) para evitar violação ao princípio do tratamento nacional do GATT; III) priorizar os objetivos constitucionais de desenvolvimento regional garantindo a efetividade do modelo da ZFM; IV) conferir uma interpretação lógica ao Recurso Extraordinário 1.178.310/PR.

Ademais, a reforma tributária, com a instituição da CBS, redefine o tratamento fiscal da Zona Franca de Manaus, substituindo o PIS/COFINS-Importação por um regime transitório de suspensão e posterior isenção condicionada (LC 214/2025, art. 443). Mesmo a nova legislação assegure a competitividade da ZFM ao evitar a dupla tributação durante a transição, mantém-se a natureza não imune dessas contribuições, alinhando-se parcialmente à jurisprudência do STJ sem esgotar as discussões sobre imunidades constitucionais. A efetividade desse modelo dependerá da harmonização entre os objetivos de desenvolvimento regional e a neutralidade tributária, exigindo monitoramento contínuo para evitar distorções econômicas e ou litígios futuros.

Do ponto de vista constitucional, a Zona Franca de Manaus foi concebida como um instrumento de desenvolvimento regional, amparado por imunidades e incentivos fiscais consolidados no art. 40 do ADCT. A exigência do PIS-Importação e da COFINS-Importação na região contraria essa finalidade, pois desequilibra o regime especial destinado a reduzir desigualdades econômicas. A confusão entre os conceitos de isenção e imunidade tributária, que culminou na aplicação indevida do art. 111, II, do CTN, desvirtuou a interpretação do STJ, que deveria ter reconhecido o caráter imunizante do art. 40 do ADCT, conforme destacado pelo STF na ADI 310.

Diante disso, é imperativo que o STJ revise a interpretação restritiva ao decidir o Tema Repetitivo 1244 e adote, na oportunidade, uma interpretação alinhada à Constituição, aos tratados internacionais e à função desenvolvimentista da ZFM. A manutenção da cobrança dessas contribuições sobre importações na região fere a imunidade constitucionalmente prevista e expõe o Brasil a questionamentos perante a OMC. A coerência jurídica exige que se assegure um tratamento equilibrado, preservando os objetivos econômicos e sociais que justificam a existência da Zona Franca de Manaus, sem criar novas distorções que prejudiquem a integração comercial do país.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Brasília, DF: Presidência da República, 1988.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 1 ago. 2025.

BRASIL. Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967. Altera as disposições da Lei nº 3.173, de 6 de junho de 1957, e regula a Zona Franca de Manaus. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 28 fev. 1967. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0288.htm. Acesso em: 1 ago. 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 19 de outubro de 2023. Altera a Lei Complementar nº 194, de 19 de maio de 2022, para dispor sobre a arrecadação e a fiscalização do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação incidente sobre operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto localizado em outra unidade da Federação. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 20 out. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 16 de agosto de 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Dispõe sobre a organização e o custeio da seguridade social rural e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 31 dez. 1991. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm. Acesso em: 1 ago. 2025.

BRASIL. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 31 dez. 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm. Acesso em: 1 ago. 2025.

BRASIL. Lei nº 14.183, de 14 de julho de 2021. Altera a Lei nº 7.689/1988, a Lei nº 8.989/1995, e outras, e modifica o Decreto-Lei nº 288/1967 (Zona Franca de Manaus). Diário Oficial da União, Brasília, DF, 15 jul. 2021. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/l14183.htm. Acesso em: 1 ago. 2025.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 out. 1966.

BRASIL. Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social (COFINS), para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 ago. 2001. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm. Acesso em: 1 ago. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no AgInt no REsp nº 1.896.232/MG. Relator: Ministro Sérgio Kukina. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 23 jun. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no AREsp nº 2.052.526/AM. Relator: Ministro Francisco Falcão. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 14 dez. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt nos EDcl no REsp nº 1.860.343/SP. Relator: Ministro Og Fernandes. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 24 ago. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Pesquisa de Temas Repetitivos: Tema 1244. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=1244&cod_tema_final=1244. Acesso em: 1 ago. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.276.540/AM. Relator: Ministro Castro Meira. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 5 mar. 2012.]

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário 31/BA. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Julgado em: 06 mai. 2004. Publicado em: DJ 02 ago. 2004, p. 337; Revista Jurídica do STJ (RJADCOAS), vol. 60.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 1.926.749/MG. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 19 nov. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 310. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Julgado em: 19 fev. 2014. Publicado em: 09 set. 2014. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 09 set. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 1.178.310/PR. Relator: Ministro Marco Aurélio. Redator do acórdão: Ministro Alexandre de Moraes. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 5 out. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 559.937/RS. Relator: Ministra Ellen Gracie. Redator do acórdão: Ministro Dias Toffoli. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 17 out. 2013.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação / Remessa Necessária nº 1003485-33.2017.4.01.3200. Relator: Desembargador Federal Novely Vilanova da Silva Reis. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 27 mar. 2023. Disponível em: Consulta Processual TRF1. Acesso em: 1 ago. 2025.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação Cível nº 1002115-48.2019.4.01.3200. Relatora: Desembargadora Federal Gilda Maria Carneiro Sigmaringa Seixas. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, DF, 16 dez. 2021. Disponível em: Consulta Processual TRF1. Acesso em: 1 ago. 2025.

BRITO, Edvaldo. **Direito tributário: imposto, tributos sinalagmáticos, preços e tarifas e empréstimo compulsório**. São Paulo: Atlas, 2015.

CARVALHO, Ivo César Barreto de. Imunidade Tributária na Visão do STF. **Direito Público**, v. 8, n. 33, 2011.

CHAAR, Diego Francivan dos Santos; DE MORAES RAMOS FILHO, Carlos Alberto. A REFORMA TRIBUTÁRIA E OS INCENTIVOS FISCAIS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. **Revista de Direito Tributário da APET**, n. 50, p. 259-285, 2024.

CORRÊA, Walter Barbosa. Não-incidência-Imunidade e isenção. **Revista de direito administrati-**

vo, v. 73, p. 425-447, 1963.

COSTA, Ana Edite et al.. Imunidade tributária. Revista Pensar, Fortaleza, v. 2, p. 206-227, ago. 1993.

CRUZ, Daniela de Oliveira; GUIMARÃES, Marina Peixoto; SANTOS, Leandro Colevati dos. Alterações da reforma tributária na importação. **Revista do Encontro de Gestão e Tecnologia**, v. 1, n. 07, 2024.

FRANCO, Marcus Vinicius Lima. Imunidade tributária: um instituto jurídico constitucional. Revista do Tribunal Regional Federal 1ª Região, Brasília, v. 16, n. 1, jan. 2008.

FREITAS, Christoff Rafael Gomes. Aplicabilidade do GATT e recepção do art. 98/CTN: a possibilidade de se afastar a incidência do PIS-Importação e COFINS-Importação, quando da entrada de bens provenientes de países signatários do GATT, para consumo ou revenda na Zona Franca de Manaus. 2024. 108 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Direito) – Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP), Brasília, 2024.

GARCIA, Ana Carolina Ali; ABOUD, Alexandre. Reflexões sobre o contencioso judicial do IBS e da CBS. Revista de Direito Tributário da APET, São Paulo, n. 51, p. [início-fim], out. 2024/mai. 2025.

LECH, Tatiane Praxedes. **A (des)igualdade das contribuições ao PIS/PASEP-importação e da COFINS-importação e os impactos nas relações internacionais**. 2020. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. A importação de combustíveis por trading na Zona Franca de Manaus com pagamento de PIS/Cofins e direito à distribuidora de aproveitamento do crédito em suas vendas de produto não constitui planejamento tributário nem é vedada por lei. Revista do Tribunal Regional Federal da Primeira Região, v. 31, n. 1, p. 44-55, 2019.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO (OMC). Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio de 1947 (GATT 47). Texto consolidado pelas alterações dos Protocolos de 1948 a 1965. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 1948-1975. Acesso em: 1 ago. 2025.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO (OMC). Brazil – Certain Measures Concerning Taxation and Charges: Reports of the Appellate Body. WT/DS472/AB/R, WT/DS497/AB/R. Genebra: OMC, 13 dez. 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. A Neutralidade das Regras Transitórias no IBS e na CBS: o Caso dos Bens de Capital. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 59, p. 755-781, 2025.

ULIAM, Fellipe Oliveira. Direito tributário-contribuições PIS/COFINS. **Latin American Journal of Development**, v. 6, n. 1, p. 120-158, 2024.